



جامعة 8 ماي 1945

كلية الحقوق والعلوم السياسة

قسم العلوم القانونية والإدارية   تخصص قانون عام (منازعات إدارية)

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون

إجراءات التحصيل الضرائب المباشرة و منازعاتها

إعداد الطلبة:

1/ خلاف علاء الدين

2/ حمودة وحيدة

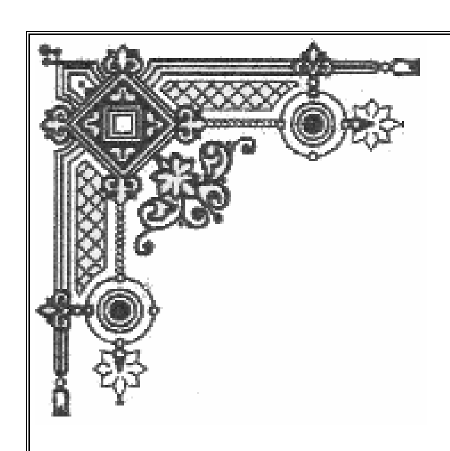
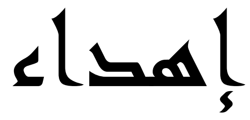
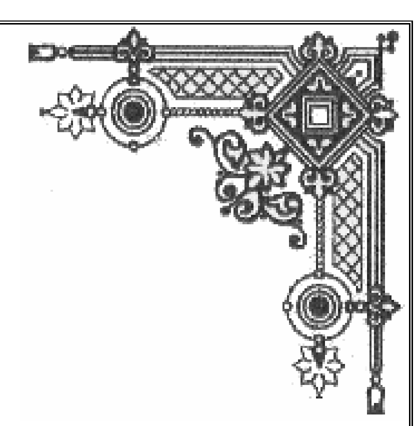
إشراف الدكتورة :

أحمد فنيدس

تشكيل لجنة المناقشة

الرقم	الأستاذ	الجامعة	الرتبة العلمية	الصفة
1	د. بوصنوبرة خليل	جامعة قالمـــــــــة	أستاذ محاضر	رئيسا
2	د. أحمد فنيدس	جامعة قالمـــــــــة	أستاذ محاضر	مشرفا
3	د. إلهام فاضل	جامعة قالمـــــــــة	أستاذ محاضر	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2015-2016

إهداء

يا من أحمل إسمك بكل فخر

يا من ساندتني طوال مشواري

لك أهدي هذا البحث ... أبي

إلى حكمتي ... و علمي

إلى أدبي ... و حلمي

إلى طريقي ... المستقيم

إلى طريق ... الهداية

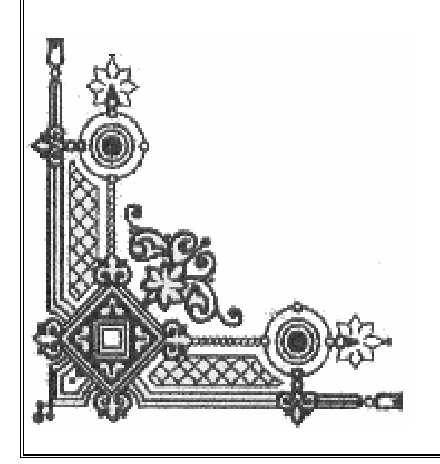
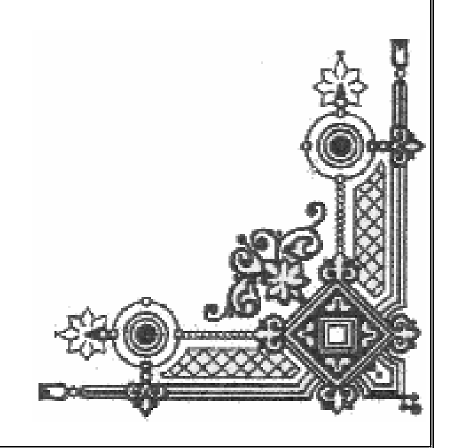
إلى ينبوع الصبر و التفاؤل و الأمل

إلى كل من في الوجود بعد الله و رسوله ... أمي الغالية

إلى أعز أصدقائي و أخوتي

أهدي هذا العمل المتواضع

خلاف علاء الدين

مقدمة

على ضوء التطورات المتلاحقة التي يمر بها الاقتصاد الوطني، تتمتع الاقتطاعات الضريبية بمكانة بارزة، فبات لزاما أن يعتمد على السياسة الضريبية، حيث استقر الفكر المالي والاقتصادي على أن الإصلاح الضريبي الكفء، هو الذي يوفر الموارد المالية اللازمة لخزينة الدولة، خاصة إذا ما كان تطبيق القانون يضمن تحقيق العدالة الضريبية، وإيجاد مناخ جيد للاستثمار.

ويقوم النظام الجبائي الجزائري على أساس التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة ، حيث يلتزم المكلف بالضريبة بإيداع تصريحه السنوي، الذي يتضمن كل المعلومات الخاصة بنشاطه ومداخيله، وأنه على أساس ذلك التصريح تقوم الادارة الضريبية بتحديد أسس الضريبة، كما تقوم بتحديد المبلغ الذي يلتزم المكلف بالضريبة بدفعه ضمن آجال الاستحقاق المقررة ، ويتضمن التشريع الجبائي جملة الاجراءات والقواعد المنظمة لعملية التحصيل الضريبي ومخالفتها تؤدي إلى ظهور النزاعات.

ولتحصيل الضرائب قصد تمويل النفقات العامة، يتعين على الدولة أن تختار من القواعد الفنية ما يمكنها من تنظيم الاقتطاع الضريبي ووضعه موضع تنفيذ بصورة تتفق وأهداف السياسة الضريبية، ويتمثل الجانب الفني للاقتطاع الضريبي في مجموعة العمليات المعقدة وذلك تبعا لطبيعة الضريبة والتي تمكن من إنشاء الضريبة وتحصيلها.

وتختار إدارة الضرائب لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة، التي تحقق الاقتصاد في نفقات التحصيل، والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دون ما تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية.

وقد تشوب إجراءات التحصيل عيوب، خاصة إجراءات التحصيل الجبري، مما يؤدي إلى اعتراض المكلفين بالضريبة عليها، عن طريق شكوى إلى إدارة الضرائب ثم الطعن القضاء الإداري المختص، لاسيما أن التشريعات الضريبية تمنح الإدارة الجبائية امتيازات السلطة العامة لضمان استيفاء الديون الضريبية وفق طرق التحصيل المعتمدة، حيث يسعى المشرع الجبائي إلى خلق نوع من التوازن بين المراكز القانونية لطرفي العلاقة الضريبية.

وتتمثل أسباب اختيار هذا الموضوع في:

أسباب عملية وتتمثل في:

– لم تتناوله الدراسات بالبحث والتحليل إلا القليل منها، وقد جاءت بصورة محتشمة، مما حفزنا للبحث فيه.

– كثرة التعديلات التي تمس قانون الضرائب المباشرة وقانون الإجراءات الجبائية بموجب قوانين المالية وقوانين المالية التكميلي وكثرة التعليمات والمناشير التي تصدرها المديرية العامة للضرائب مما يؤدي إلى عدم الإلمام بها وما يصاحب ذلك من منازعات.

– كثرة المنازعات المتعلقة بالضرائب سواء تعلقت بالوعاء أو وبالتحصيل.

أسباب علمية وتتمثل في:

إن الاقتطاع الضريبي يستمد مشروعيته أساسا من نص المادة 78 الدستور الجزائري لسنة 2016 حيث نصت في فقرتها الثانية على" كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل تكاليف الخزينة العمومية حسب قدرته الضريبية" .

ولتحديد الضريبة الواجبة على شخص ما، يجب اختيار أساس فرض الضريبة (عمليات تحديد الوعاء الضريبي)، ثم حساب قيمة الضريبة (عمليات تصفية الضريبة).

ويتطلب تحديد مقدار الضريبة، ضرورة الوصول إلى تقدير حقيقي للمادة الخاضعة للضريبة، وذلك عن طريق القيام بعمليتين متتاليتين، تتمثل الأولى في تحديد المقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة، وتتمثل الثانية في تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة عن طريق تحديدها كميا، تمهيدا لحساب مقدار الضريبة (تصفيتها).

بعد تحديد المادة الخاضعة للضريبة، يتم حساب مقدار الضريبة الذي يجب أن يسدد من طرف المدين، إنها عمليات التصفية.

فبعد تحديد الوعاء الضريبي وتقدير قيمة الضريبية المستحقة الدفع، تأتي مرحلة التحصيل، والتي تعبر في مجملها على مجموع العمليات والإجراءات الإدارية والقانونية التي تعتمدها الإدارة الجبائية من أجل تحصيل ديونها العالقة في ذمة المكلف بالضريبة واستيفاء حقوق الخزينة العامة، وذلك بعد تحقق الواقعة المنشئة لها.

وتكمن أهمية هذا الموضوع في كونه لم تتناوله الدراسات بالقدر الكافي، وكثرة المنازعات المطروحة بشأنه، وكذلك كثرة التنظيمات والتعليمات والمناشير المتعلقة بتنظيمه، وتعقد التشريعات الضريبية وعدم استقرارها وصعوبة الإلمام بها والخطأ في تفسير مضمونه، بالإضافة إلى ثقل الاقتطاع الضريبي وارتفاع سعر الضريبة فيؤدي ذلك حتما إلى زيادة عبئها على المكلف بالضريبة وإرهاقه مما يؤثر ذلك بالتزام المكلف بالضريبة في تسديد دينه الضريبي، والإجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية لتنفيذ هذا الالتزام جبرا عليه، وتعدد التعديلات وتنوع النصوص والأحكام الجبائية التي تنظم عمليات التحصيل الضريبي و الفصل في منازعاتها، مما جعل الغموض يكتنف هذا المجال الحيوي، مما جعله موضوعا مهم يستحق الدراسة والبحث.

إن الهدف من هذه الدراسة هو تسليط الضوء على مدى توافر الضمانات القانونية الممنوحة للمكلفين بالضريبة المتعلقة بإجراءات التحصيل الضريبي، وإجراءات تسوية المنازعات المعروضة بشأنها، في ظل خضوع أعمال الإدارة الضريبية إلى رقابة القضاء، و تكريسا لمبدأ المشروعة ، وما تحوزه الإدارة الجبائية من امتيازات السلطة العامة في تنفيذ الممارسات والمتابعات لتحصيل ديون الخزينة العامة واستيفائها، وعليه فالإشكالية المطروحة هي: **ما مدى فعالية إجراءات تحصيل الضرائب المباشرة و إجراءات الفصل في منازعاتها في تجسيد الضمانات الكافية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة ؟.**

للإجابة على هذه الإشكالية قسمنا الموضوع إلى فصلين:

الأول بعنوان التحصيل الضريبي وفيه تم التطرق إلى التحصيل العادي للضرائب المباشرة ثم إلى التحصيل الجبري، الثاني بعنوان منازعات تحصيل الضرائب المباشرة وفيه تناولنا الشكوى الضريبية ثم الطعن أمام القضاء، وذلك بإتباع المنهج الوصفي التحليلي.

الفصل الأول

التحصيل الضريبي

نظـرا للطـابع الحيـوي الـذي تتميـز بـه المـداخيل الضـريبية تقـوم الدولـة بحـث المكلفـين بالضـريبة علـى ضـرورة أداء واجبـاتهم تجـاه الخزينـة العموميـة، وتسـعى الإدارة الماليـة لتحصـيل الضـرائب لأنهـا تعـد مصـدرا هامـا وأساسـيا لإيـرادات الدولـة التـي تحتاجهـا لسـد النفقـات العامـة اللازمة [1] لتلبية حاجيات الأفراد في ظل تعقد التشريعات والقواعد الضريبية. [2]

و يمثـل التحصـيل الضـريبي؛ مجمـوع العمليـات والإجـراءات التـي تهـدف إلـى حمـل مـديني الدولـة والجماعـات المحليـة وهيئاتهـا والمؤسسـات العموميـة إلـى تسـديد مـا بـذمتهم مـن ديـون بمقتضـى القـوانين والتنظيمـات المعمـول بهـا، وبهـدف ضـمان حـق الدولـة فـي اسـتيفاء الضـريبة اتخـذ المشـرع الضـريبي جملـة مـن الإجـراءات قصـد منهـا حـث الأفـراد وإجبـارهم علـى تسـديد مـا يستحق عليهم من ديون ضريبية في مواعيدها المحددة. [3]

فبعـد قيـام مصـلحة الضـرائب بتقـدير الضـريبة الواجبـة علـى المكلـف بالضـريبة وإخطـاره بهـذه الضـريبة وبمواعيـد الوفـاء بهـا، تـأتي مرحلـة التحصـيل بموجـب الجـداول التـي يـدخلها وزيـر الماليـة حيـز التنفيـذ، وفـق إجـراءات يـتم مـن خلالهـا جمـع مبـالغ الضـرائب لصـالح الخزينـة العمومية في مواعيد مناسبة وبطرق ملائمة. [4]

وقـد كـان لتطـور الفكـر الضـريبي فـي كافـة الأنظمـة الضـريبية سـباقا نحـو الوصـول إلـى أفضـل الطـرق لتحقيـق العـدل والمسـاواة بـين طرفـي العلاقـة الضـريبية، للعمـل علـى تقريـب المسـافة

---

[1] – بـن عائشـة إشـراق، منازعـات التحصـيل الجبـائي فـي التشـريع الجزائـري، مـذكرة ماسـتر ، تخصـص قـانون عـام للأعمـال كليـة الحقـوق والعلـوم السياسـية، شـعبة الحقـوق ، جامعـة قاصـدي مربـاح، ورقلـة، السـنة 2015/2014، ص 3.

[2] – بولخـوخ عسـيى، الرقابـة الجبائيـة كـأداة لمحاربـة التهـرب والغـش الضـريبي، دراسـة حالـة ولايـة باتنـة ، مـذكرة ماجسـتير كليـة العلـوم الاقتصـادية، تخصـص اقتصـاد التنميـة، جامعـة الحـاج لخضـر، باتنـة، السـنة 2004/2003، ص 17 .

[3] / د عبـد الباسـط علـي جاسـم الزبيـري، الضـرائب المباشـرة، دار الحامـد للنشـر والتوزيـع، عمـان، الأردن، السـنة 2015 ، ص 229.

[4]ـ سـاعد نبيلـة، الرقابـة الجبائيـة ودورهـا فـي التحصـيل الضـريبي، دراسـة حالـة بمفتشـية الضـرائب فـي الأخضـرية، ماسـتر فـي المحاسـبة والماليـة، كليـة العلـوم الاقتصـادية والتجاريـة وعلـوم التسـيير، قسـم المحاسـبة والماليـة، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة أكلي محند أو الحاج، البويرة، السنة 2015/2014، ص 30 .

بين الطرفين، وإزالة أية فجوة بينهما، والحد من الوسائل القصرية ، من أجل تشجيع المكلف بالضريبة على التعامل مع الإدارة الضريبية في ثقة واطمئنان، ولن يتأتى ذلك إلا إذا عمدت الدولة إلى تحديد حقوق المكلف بالضريبة وحمايتها حماية قانونية أو دستورية. [1]

وطالما أن إيرادات الدولة من أموال المكلفين بالضريبة، فيجب على هؤلاء أن يحافظوا على الأموال العامة كحفاظهم على أموالهم الخاصة،[2] واكتساب ثقافة حضارية وراقية، تقضي القيام بالتزاماتهم تجاهها بكل طواعية، مع العلم أن دين الضريبة واجب السداد لتمويل الخزينة العمومية بغض النظر عن كافة الظروف والمنازعات الخاصة التي قد تنشأ بسبب اعتراض المكلف بالضريبة .

فالتحصيل الجبائي للضرائب والرسوم المماثلة وما يتبعها من غرامات تأخيرية يتطلب إتباع جملة من الإجراءات والعمليات المقررة في التشريع الجبائي، والتي على ضوئها تكون عملية تحصيل الضرائب إما:

وفقا للتحصيل العادي، وهي الطريقة الأصل في دفع قيمة الضريبة من المكلفين إلى صناديق الخزينة العامة، بحيث يلتزم المكلف بدفع ما عليه من مبالغ مستحقة الأداء،[3] وفي آجال استحقاقها طواعية وهو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقاته الضريبية في الوقت المحدد طبقا للتنظيمات الجاري العمل بها، وهذه العملية تعني توجه المكلف من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية، وتولي عملية دفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وفي آجالها المحددة،[4] ويتم ذلك وفق العديد من الطرق والتقنيات.

وفقا للتحصيل الجبري استثناءا، حيث تمارس الإدارة الجبائية سلطتها في تحصيل الضريبة عن طريق الوسائل الجبرية، وذلك بالضغط على المكلف بالضريبة المدين وإجباره

---

[1]ـ زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة ، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، تخصص في القانون العام ، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، السنة 2013/2012، ص 11 .

[2]ـ جهد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق،الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، السنة 2010، ص 20 .

[3]ـ قاشي يوسف، محاضرات في المنازعة الجبائية ، ألقيت على طلبة السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أولحاج ،البويرة ، السنة 2015/2014 ، ص 23 .

[4]ـ العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة 2014/2013، ص 21.

على دفع مستحقاته جبرا، حيث تحرص التشريعات الضريبية على إحاطة الدين الضريبي بضمانات عديدة من شأنها أن تحول دون ضياعه، وفي هذا الإطار عمد المشرع الجبائي الجزائري إلى تعزيز هذه الضمانات وتنظيم عملية التحصيل الضريبي وفق قواعد إجرائية مقررة، تصبو لتحقيق التوازن بين مصلحة الإدارة الضريبية الدائنة في الحصول على حقها المشروع ، وبين مصلحة المكلف بالضريبة المدين في عدم الاعتداء على أمواله وحريته دون حق أو تعسف مع مراعاة الاعتبارات الإنسانية والاجتماعية والاقتصادية [1]، عند ممارسة وتنفيذ المتابعة لتحصيل حقوق الخزينة العامة.

وهذا ما سيتم التطرق إليه في مبحثين:

المبحث الأول : التحصيل العادي

المبحث الثاني: التحصيل الجبري

[1]ـ عباس العبودي، شرح أحكام قانون التنفيذ دراسة مقارنة معززة بالتطبيقات القضائية لمحكمة التمييز، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الاردن، السنة 2007،ص 14.

المبحث الأول

التحصيل العادي

إن العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية علاقة مهمة جدا، كونها تحدد مستويات التحصيل وسلامة وثبات التدفق في الإيرادات الحكومية، ومع أن هذه العلاقة تكتسي هذه الأهمية في جميع دول العالم إلا أن أهميتها لها خصوصية كبيرة في الجزائر، نظرا لواقع الأزمة المالية التي تمر بها الجزائر.[1]

تعتبر المبالغ الضريبية المستحقة للخزينة العمومية من أهم أنواع الديون، لذلك حرص المشرع على ضمان تحصيل هذا الدين بأسرع الطرق، وبدون تعسف في استعمال هذا الحق من قبل السلطات الضريبية،[2] وذلك من خلال اتخاذ كافة الإجراءات اللازمة لتسهيل عملية التحصيل الضريبي، بدء من إرسال الاستدعاءات للمكلفين بالضريبة كمرحلة ودية، وهذا ما أكدته المذكرة العامة لمديرية الضرائب رقم 167 المؤرخة في 02 ماي 1995 [3]بضرورة توجيه استدعاءات ودية للمكلفين بالضريبة من قبل قابض الضرائب للتوجه من تلقاء أنفسهم لأداء ما عليهم من مبالغ مالية مستحقة، وهذا تطبيقا للتنظيمات المعمول بها، على أساس أن المكلفين هنا يملكون ثقافة جبائية عالية، تجعلهم يدركون تماما مدى التزاماتهم الواقعة على عاتقهم، والتي لا يتأخرون في تسويتها.[4]

ولكي لا يتم الخروج عن نطاق التحصيل الودي، حرصت الإدارة الضريبية على إتباع عدة طرق لتحصيل ضرائبها المختلفة من قبل المكلفين، بحيث تختار الطريقة المناسبة

---

[1] – حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل والجباية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس ، فلسطين ، السنة 2008 ، ص37.

[2] –زناتي فريدة ، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، في الحقوق الأساسية و العلوم السياسية ، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس الجزائر ، السنة 2011 \ 2012 ، ص118.

[3] – مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي الفعالية ، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية ، المنعقد بجامعة قالمة ، بتاريخ 21 و 22 أفريل 2008 ، ص243.

[4] – زرقان خولة وشوافة منال ،التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون ، تخصص قانون عام، جامعة 08 ماي 1945، قالمة ، سنة 2015\2014،ص50.

للتحصيل، وتحدد بموجب قرارات مواعيد أدائها، وفقا للإجراءات الصادرة عن وزارة المالية، بغية تجنب التعسف و التعقيد في إجراءاتها الإدارية، ومن ثمة الحد قدر الإمكان من الحسابات المكلف تجاه الضريبة .

وفي هذا السياق وجب التطرق في المطلب الأول إلى عناصر التحصيل الضريبي وفي المطلب الثاني إلى طرق وإجراءات التحصيل العادي.

المطلب الأول

عناصر التحصيل الضريبي

تقاس كفاءة النظام الضريبي في كمية الضريبة التي يتم تحصيلها وليس فيما يفرض من الضرائب، حيث يستخدم الأساس النقدي والذي يقوم على قياس ما تم تحصيله في السنة الضريبية وليس ما تم تقديره على المكلفين اعتمادا على سند قانوني، وتختلف طرق التحصيل وتتعدد من دولة لأخرى، ومن مكلف لأخر، وذلك حسب طبيعة الدخل الخاضع للضريبة، وحسب توقيت تحصيل الضريبة.

الفرع الأول

سند الايراد أو التحصيل

تقضي نصوص قواعد المحاسبة العمومية بانه لا يمكن لقابض الضرائب أن يقوم بعملية التحصيل دون وجود سند إيراد محرر قانونيا، وتتنوع أشكال سندات التحصيل على عدة أنواع نتطرق إليها فيما يلي[1]:

أولا: الجداول العامة:

هي عبارة عن جداول في شكل كشوف عامة واسمية تخص المكلفين الخاضعين للضرائب والرسوم ، تكون هذه الجداول في شكل مطبوعات محررة من طرف المركز الجهوي للإعلام الآلي حسب القائمة المطروحة من قبل مفتشية الضرائب المعنية، تتضمن المعلومات الأساسية التي تتعلق بالوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة (الاسم واللقب، الرقم الجبائي، نوع

[1] – المادة 35 من القانون 90/21 ،المتعلق بالمحاسبة العمومية ،المؤرخ في الموافق 15 غشت 1990 .

الضـريبة، سـنة فـرض الضـريبة، قيمـة الضـريبة..)، كمـا تتضـمن جـزء مخصـص للتسـبيقات أو التسديدات وكذلك مجمل العمليات الواردة وكل المتابعات[1].

ثانيا: الجداول الفردية والجماعية:

تشـمل قائمـة المكلفـين بالضـريبة مضـافا إليهـا بعـض التعـديلات فـي القائمـة، تحـرر مـن طـرف مفـتش الضـرائب المباشـرة والرسـوم المماثلـة، وقـد تضـم مجمـوع الضـرائب لشـخص واحـد وبـذلك يكـون الجـدول فـردي وقـد تضـم عـدة أشـخاص خاضـعين لنـوع واحـد ومعـين مـن الضـرائب فيكـون الجـدول جمـاعي ولعـدة سـنوات، توضـع هـذه الجـداول الفرديـة قيـد التحصـيل بعـد إفراغهـا فـي جـدول يـدعى (سلسـلة 41) محـرر لكـل بلديـة مـن طـرف رئـيس المفتشـية مصـادق عليـه مـن طرف القابض ثم يرسل الى المديرية الولائية للضرائب للمعاينة ووضعه قيد التحصيل [2].

ثالثا: التصريحات الفورية (G50A . G50) :

يحتوي هذا التصريح على أنواع متعددة من الضرائب أهمها ((IRG) الضريبة على الدخل الإجمالي

(IBS)الضريبة على أرباح الشركات) وكذلك حقوق الطابع (TVA) من أجل التسديد.

التصـريح G50وG50A، لابـد أن يوضـع خـلال العشـرين (20) يومـا الأولـى التـي تلـي شـهر تحقيـق النشـاط،، وهـذا النـوع مـن التصـريحات يسـجل فـي سـجل خـاص يـدعى (H61) حسـب البلـديات ليحـول مـن طـرف قـابض الضـرائب إلـى مفتشـية المعنيـة مـن أجـل المراقبـة والمصـادقة، وتعاد نسخة منه إلى القابض الذي بدوره يحرر سند المعاينة والذي يرسله بدوره للمعاينة [3]

رابعا: السندات التنفيذية

تصـــدر مـــن قبـــل رؤســـاء مختلـــف المصـــالح الإداريـــة الـــذين يعتبـــرون كـــأمرون للصـــرف الثـانويون، حيـث يمكـن لمـدير الضـرائب إصـدار السـند التنفيـذي، وتكـون هـذه الحالـة فـي العمـوم

---

[1] – واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر، دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي، مذكرة ماستر علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، السنة 2011/ 2012 ، ص66 .

[2]– المرجع نفسه ، ص66.

[3] – حسين مصطفى حسين ، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، عنابة،، الجزائر،السنة 1992،،ص24.

لتدارك خطأ وقع في احتساب راتب أحد الموظفين (بالزيادة أو التكرار)، كما تحرر من طرف الوزراء المسؤولين المفوضين من طرفهم أو من طرف الولاة أو مدراء التنفيذ للولايات من أجل تحصيل رسوم على الأجور والمنح والتعويضات .

خامسا : مستخرجات الأحكام القضائية:

هي عبارة عن سندات تحتوي على عناصر أساسية للأحكام القضائية، تقوم المديرية الولائية للضرائب بتسجيل الأحكام والقرارات القضائية الصادرة عن الجهات القضائية المرسلة إليها وترسلها إلى قباضات الضرائب المعنية من أجل تحصيلها واستيفاء حقوق الخزينة العمومية، تتضمن العديد من المعلومات أهمها هوية وعنوان المعني الصادر بحقه الحكم أو القرار القضائي، مبلغ الغرامة، مبلغ التعويض.

سادسا: ايرادات التسجيل والطابع

أ/ **ايرادات التسجيل:** وتضم نوعان هما[1]:

- تحويل الملكية عن طريق التحصيل مثل بيع العقارات أو المنقولات.
- تحويل الملكية مجانا مثل الهبة .

ب/ **ايرادات الطابع:** تفرض على الوثائق الادارية مثل السجل التجاري، رسم جواز السفر[2].

سابعا: النظام الجزافي

يخضع لهذا النوع من النظام كل مكلف لا يتعدى رقم أعماله 30.000.000.00 دج أو يساويه، هذا النظام يمتد لمدة سنتين، يقترح على المكلف من طرف رئيس المفتشية حسب النشاط الممارس،وتوضع وثيقة (C9) وهي وثيقة رسمية تحمل معلومات عن المكلف من اسم ولقب وعنوان والمبلغ السنوي والتقسيطات لكل ثلاثي وترسل إلى القابض من أجل تحصيلها في مواعيد الاستحقاق المقررة بعد إرسال نسخة منها للمكلف بالضريبة، حيث ترسلها الإدارة الجبائية إلى المستغل الخاضع لنظام التقدير الجزافي لتبين فيها كل سنة من فترة السنتين

---

[1] – واكواك عبد السلام ، المرجع السابق ،ص67.

[2] – المرجع نفسه، ض67.

الربح الخاضع للضريبة من جهة والعناصر المعتمدة لتحديد رقم الأعمال المحقق من جهة أخرى[1].

الفرع الثاني

تاريخ الاستحقاق

القاعدة العامة أنه يجب على المكلف بالضريبة أن يؤدي الضريبة المستحقة عليه من واقع التصريح إلي إدارة الضرائب المختصة خلال الفترة المقررة لتقديم التصريح، غير أنه توجد حالات يكون التحصيل الضريبي فيها بطرق أخرى أكثر ملائمة للمكلف بالضريبة ولإدارة الضرائب عن طريق التوريد المباشر، ومن أمثلة ذلك حجز الضريبة من المنبع كضريبة المرتبات والأجور وتكليف صاحب العمل بتوريد الضريبة إلي إدارة الضرائب نيابة عن المكلف بالضريبة [2].

وعليه ، فعمليات التحصيل يمكن أن تقع قبل التصريح بالضريبة أو مصاحبة له أو لاحقة عليه، فالدفع على الحساب يقع قبل التصريح بالضريبة، والدفع المعجل يصاحب عملية التصريح ، بينما الدفع بمقتضى سند تحصيل يأتي بعد التصريح بالضريبة وإثباتها و الإذن بتحصيلها.

في مادة الضرائب المباشرة لا يكون استحقاق الضريبة إلا بعد مرور فترة بين القيام بما هو لازم لتحديد وعاء الضريبة وتصفيتها وبين تحصيل الضريبة.

وتحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها الوزير المكلف بالمالية أو من يمثله حيز التنفيذ، يحدد إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا في الانذارات الموجهة الى المكلفين بالضريبة [3].

يختلف تاريخ الاستحقاق تبعا لسند الايراد أو التحصيل ويمكن توضيحها فيما يلي :

---

[1]ـ داودي محمد، الإدارة الجبئية والتحصيل الضريبي في الجزائر وأثرها على التحصيل والجباية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، تخصص في القانون العام ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان،، الجزائر، 2005. 2006.

[2] – د. ماهر ظاهر بطرس، التشريع الضريبي، دار النهضة العربية ،القاهرة ، مصر، السنة 2007 ، ص 343.

[3] . المادة 143 من قانون الاجراءات الجبائية.

أولا: استحقاق الضرائب المباشرة الصادرة عن طريق الجداول

1/ الجداول العامة

يحدد تاريخ الاستحقاق في اليوم الاول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي وضع فيه الجدول في التحصيل[1].

2/الجداول الفردية :

يحدد تاريخ الاستحقاق حسب التزامات المكلف بالضريبة فيما يخص تصريحاته تجاه مصالح ادارة الضرائب والتي تتمثل في الحالات التالية:

ـ الحالة الاولى: عدم التصريح في الآجال المحددة من قبل المكلف بالضريبة يكون تاريخ الاستحقاق فوري.

ـ الحالة الثانية: التصريح الناقص أو الخاطئ يكون تاريخ الاستحقاق بعد خمسة عشرة (15) يوما من دخول الجدول للتحصيل.

الحالة الثالثة: التصريح حقيقي وموجود لرقم الاعمال المحقق فان تاريخ الاستحقاق يكون بعد ثلاثين (30) يوما من تاريخ الاستحقاق.

3/الجداول الجماعية:

تحتوي الجداول الجماعية على عدة مكلفين خاضعين لضريبة معينة وتتعلق خصوصا بالضريبة المفروضة على المداخيل العقارية، توضع هذه الجداول قيد التحصيل ويحدد تاريخ الاستحقاق بمدة ثلاثين (30) يوما بعد إدراج الجدول للتحصيل، حيث يخص المكلفين بالضريبة غير الملتزمين بنظام التصريح في آجاله عند تحقيق مداخيل عقارية، عندما لا يقدم هذا الأخير تصريحاته تضطر مصالح الادارة الضريبية بتسوية الوضعية الجبائية عن طريق وضع جدول جماعي [2].

[1] . المادة 354 ف1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2] . وكواك عبد السلام، المرجع السابق، ص 66.

ثانيا: استحقاق الضرائب المباشرة الصادرة عن طريق نظام الاقتطاع من المصدر:

1_ بالنسبة للدخل الإجمالي:

يخضع الاقتطاع من المصدر المحرر للضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للمبالغ التالية[1]:

- المبالغ المدفوعة كمكافآت عن نشاط منجز في الجزائر.
- الحواصل المقبوضة من قبل المخترعين أو بصدد حقوق التأليف وكذا كل الحواصل المستمدة من الملكية الصناعية والتجارية والحقوق المماثلة .
- المبالغ المدفوعة كمكافآت عن مختلف أنواع الخدمات المقدمة أو المستعملة في الجزائر .

حيث يقوم المدينون المقيمون في الجزائر بدفع هذه المداخيل إلى مستفيدين جبائيا يقيمون خارج الجزائر، وذلك بإجراء اقتطاع من المصدر عند دفعه لهذه المبالغ ، يجب أن تدفع الاقتطاعات الخاصة بالمدفوعات خلال شهر معين و خلال العشرين يوما 20 الأولى للشهر الموالي لصناديق قابض الضرائب المختلفة الذي يتبع له المدين[2] .

أ _ الاقتطاع الذي تخضع له ريوع رؤوس الأموال المنقولة الموزعة :

_ **ريوع القيم المنقولة** : يتعين على المدينين الذين يوزعون ريوع القيم المنقولة، أن يقوموا حين دفعها، بإجراء الاقتطاع من المصدر المنصوص عليه في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي تتمثل على سبيل المثال في ما يلي[3]:

- المكافآت والامتيازات والتوزيعات غير المعلن عنها .
- الأرباح أو الإيرادات التي لا تدرج في الاحتياطات أو في رأس المال.
- أتعاب مجلس إدارة الشركة و النسب المئوية من الربح الممنوح لمدراء الشركات كمكافأة عن وظيفتهم .
- إرادات الأموال المستثمرة .

[1] – المادة 33 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2] – المادة 110 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[3] – المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

يتعين على المدينين أن يدفعوا الاقتطاعات الخاصة بالمدفوعات المحققة خلال شهر معين، إلى صندوق قابض الضرائب المختلفة الذي يخضع له المدين خلال العشرين 20 يوما الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي الذي تستحق فيه هذه الحقوق[1].

ب _ ريوع الديون، والودائع، والكفالات :

تخضع ريوع الديون، والودائع، والكافلات، كما هي معرفة في المادة 55 من القانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، لاقتطاع من المصدر، عندما يتم دفع الفوائد أو تسجيلها لحساب أو عليه، في الجزائر ويودع المدين خلال العشرين 20 يوما الأولى الموالية لكل ثلاثي، لدى قابض الضرائب المختلفة الذي يتبع له مقر المؤسسة، جدولا مصادقا عليه بالنسبة للثلاثي السابق يبين مجموع المبالغ التي تستحق بموجبها الضريبة، ويدفع مبلغ الضريبة المستحقة على الفور عن طريق الاقتطاع من المصدر[2].

ج _ الاقتطاع من المصدر الذي تخضع له المرتبات والأجور، والمعاشات، والريوع العمرية:

_ يخضع للاقتطاع من المصدر، الأجراء وأصحاب المعاشات والريوع العمرية الذين يزيد أجرهم الإجمالي المحسوب عند الاقتضاء بالشهر عن حد **يحدد مبلغه بموجب قانون المالية.**

فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي فئة الرواتب و الأجور:

تخضع الرواتب التي تصرف للأجراء للضريبة على الدخل الإجمالي شهريا حسب الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، كما تخضع علاوات المردودية و المكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية، بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين و كذا المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون، إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة لاقتطاع من مصدر الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10 %دون تطبيق التخفيض. يعتبر هذا الاقتطاع محررا إلا في حالة الأجور المتأتية من النشاطات الظرفية ذات الطابع الفكري، عندما يفوق مبلغها الإجمالي السنوي 2. 000.000

1 – –المادة 121 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

2 –المادة 123 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

دج، كما تخضع الاستدراكات الخاصة بالأجور و التعويضات و العلاوات و المنح للإقطاع من مصدر الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10%.[1]

باستثناءات على الاقتطاع من المصدر بالنسبة لبعض الفئات المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والتي نذكر منها[2] :

- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في أطار المساعدة بدون مقابل المنصوص عليهم في إتفاق الدولي .
- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين .
- الأجور والمكافآت المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلي تشغيل الشباب .
- العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم ، البكم الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن عشرون ألف دينار جزائري شهريا وكذا العمال المتقاعدين الذين تقل معاشتهم في النظام العام عن هذا المبلغ .
- التعويضات المرصودة لمصارف النقل أو المهنة .
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل : الأجر الوحيد والمنح العائلية والمنح الأمومة.

_" يجب على المستخدمين والمدينين بالرواتب الخاضعين للضريبة وفقا للنظام المبسط أن تدفع الاقتطاعات المستحقة عن شهر معين، خلال العشرين 20 يوما الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي، إلى صندوق قابض الضرائب ، غير أنه يمكن أن تدفع المبالغ المستحقة عن مدفوعات السنة الجارية، خلال العشرين 20 يوما من كل ثلاثي مدني، بالنسبة للثلاثي المنصرم.

في حالة تحويل المسكن، أو المؤسسة، أو المكتب إلى خارج دائرة القباضة، وفي حالة التنازل عن المؤسسة أو وقف نشاطها، يجب أن تدفع على الفور ضريبة الدخل المستحقة

---

1 – وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، مديرية العلاقات العمومية و الإعلام ، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب ، طبعة 2016.

2 – المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

على المرتبات والأجور وفي حالة وفاة المستخدم أو المدين بالراتب تدفع الضريبة خلال العشرين 20يوما التالية لتاريخ الوفاة "[1] .

2 _ بالنسبة لأرباح الشركات

تخضع المداخيل الخاضعة للإقطاع من المصدر في مجال الضريبة على أرباح الشركات بالاقتطاع من المصدر.

تقتطع الضريبة على أرباح الشركات من طرف المتعامل الاقتصادي الجزائري عند إجراء كل عملية دفع تتم لصالح الشركات الأجنبية[2].

"يلزم بدفع الحقوق في العشرين يوما (20) الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي الذي تمت فيه الاقتطاعات من صندوق قابض الضرائب المختلفة الذي يتبع له مقر أو سكن الأشخاص أو الشركات، والمؤسسات والجمعيات التي تدفع المبالغ الخاضعة "[3].

أ _ الاقتطاع من المصدر المطبق على مداخيل الشركات الأجنبية:

" تخضع المؤسسات الأجنبية التي لها إقامة مؤقتة في الجزائر، في إطار الصفقات، بنشاط يخضع للضريبة وفقا للنظام العام بمقتضى التشريع الجبائي الجزائري أو بموجب الأحكام الاتفاقية، إلى دفع قسط من الضريبة على أرباح الشركات أو قسط من الضريبة على الدخل الإجمالي، حسب الحالة، يقدر بـ5,0 % من المبلغ الإجمالي للصفقة، يعفي تسديد هذا القسط المؤسسة من دفع الأقساط المؤقتة في النظام العام ويمنح الحق في قرض جبائي مقتطع من الإخضاع النهائي للسنة المالية المعتبرة أو إذا تعذر ذلك السنوات المالية الموالية أو التسديد من قبل الخزينة العمومية ، يدفع القسط خلال العشرين 20 يوما الأولى من كل شهر لدى مصلحة الضرائب المختصة في مجال التحصيل ، بعنوان التسديدات المدفوعة خلال الشهر السابق " [4].

---

[1] – المادة 129. 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[2] ـ د. بن أعمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، السنة 2011. ، ص 23.

[3] – المادة159 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[4] – المادة 356 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

ب- استحقاق الضرائب المباشرة الصادرة عن طريق نظام الأقساط المؤقتة المطبق على مؤسسات العروض :

تخضع المؤسسات التي تنظم عروضا بصفة منتظمة أو متناوبة للتسديد لدى قباضة الضرائب التي يتبع لها مكان تنظيم العرض في إطار أول ممارسة لنشاطها وفي أجل يوم بعد انتهاء العرض لقسط يساوي20% من مبلغ الإيرادات المحققة، و يخصم هذا القسط من الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي حسب الحالة"[1]

ثالثا: استحقاق الضرائب المباشرة الصادرة عن طريق نظام التسبيقات على الحساب

تستحق الضرائب المباشرة الصادرة عن طريق نظام التسبيقات على الحساب بالنسبة لدخل الإجمالي وبالنسبة لأرباح الشركات.

1_ بالنسبة للضريبة على الدخل

فيما يخص المكلفين بالضريبة غير الأجراء الذين قيدوا في جدول السنة السابقة بمبلغ يفوق ألف وخمسمائة دينار 1.500 دج ، يتم أداء الضريبة على الدخل وذلك ، بدفع تسبيقين 02 ، من 20 فبراير إلى 20 مارس، ومن 20 مايو إلى 20 يونيو من السنة التي تلي السنة التي حققت فيها الأرباح أو المداخيل المعتمدة كأساس لحساب الضريبة [2].

"يجب على الأشخاص الطبيعيين و الملحقين بهم الحديثي العهد بالنشاط والذين لم يتم إدراجهم في الجداول، أن يقوموا من تلقاء أنفسهم بأداء التسبيقات الوقتية، على أساس الحصص التي كان من المفروض أن تطلب منهم أثناء السنة الضريبية الأخيرة، و لو فرضت عليهم الضريبة على الأرباح أو المداخيل المماثلة لتلك المحققة خلال سنتهم الأولى من النشاط ، ويساوي مبلغ كل تسبيقة 30% من الحصص الضريبية المفروضة على المكلف بالضريبة عن طريق الجداول المتعلقة بالسنة الأخيرة التي وجبت عليه الضريبة برسمها" [3] .

_ يتم حساب ودفع الأقساط الوقتية من من طرف المكلفين بالضريبة و بدون إخطار مسبق لقابض الضرائب المختص ، ويساوي مبلغ كل قسط 30% من الضريبة المتعلقة بالربح

---

[1] – المادة 356 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[2] – المادة 355 -1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[3] – المادة 355 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المحقق في آخر سنة مالية مختتمة عند تاريخ استحقاقها أو الربح المحقق في فترة الإخضاع الضريبي الأخير إذا لم يحدث أي ختم لسنة مالية خلال السنة[1].

2_ بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات

تمثل طريقة الدفع التلقائي الأداة الأساسية لدفع الضريبة على أرباح الشركات حسب هذا النظام ، و يجب أن تحسب الضريبة على أرباح الشركات من طرف المكلف بالضريبة نفسه و تسدد تلقائيا إلى صندوق قابض الضرائب بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لهذه المراكز، دون إخطار مسبق لجدول الضريبة من طرف مصلحة الضرائب[2].

_ ويتضمن نظام الدفع التلقائي ثلاثة أقساط وقتية والتي يجب تسديدها خلال نفس السنة المالية و يجب دفع متبقي التصفية بعد اختتام السنة المالية.

ـ تحسب التسبيقات من قبل المكلف الذي يدفعها دون سابق إنذار في الآجال المحددة قانونيا لقابض الضرائب المختلفة التابع له إقليميا[3].

ـ تسدد الأقساط خلال الآجال التالية [4] :

_ التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس.

_ التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان.

_ التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر من السنة التي تلي تلك التي حققت فيها الأرباح المعتمدة كأساس لحساب الضريبة .

_ يمكن للمكلف بالضريبة الذي يعتبر مبلغ التسبيقات التي تم أداؤها بعنوان سنة مالية يساوي أو يفوق الضريبة التي ستكون في النهاية على عاتقه بالنسبة لهذه السنة المالية، أن يعفي نفسه من القيام بأداء تسبيقات جديدة بتسليم تصريح مؤرخ وموقع لقابض الضرائب المختلفة، خمسة عشرة 15 يوما قبل تاريخ وجوب أداء التسبيقة اللاحقة.

---

[1] – المادة 355 الفقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2] – المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[3] – د. بن أعمارة منصور، المرجع السابق، ص20.

[4] – المادة 356 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

_ إذا ثبت، فيما بعد، أن هذا التصريح غير صحيح، تطبق زيادة 10 % المذكورة في ، على المبالغ التي لم يتم دفعها في الآجال المحددة[1].

_ يتم تصفية الرصيد المتبقي من الضريبة من طرف هؤلاء المكلفين بالضريبة ويجبر المبلغ إلى الدينار الأدنى، كما يتم دفعه من طرفهم دون إخطار مسبق أيضا، بعد خصم الأقساط المدفوعة في أجل أقصاه يوم إيداع التصريح[2].

_ كما يتم يدفع الرصيد المتبقي من الضريبة عن طريق جدول إشعار بالدفع .[3]

رابعا: مستخرج الأحكام

يتحدد تاريخ الاستحقاق بالنسبة لمستخرجات الاحكام والقرارات القضائية الصادرة عن المحاكم والمجالس القضائية باسم أشخاص أدينوا بمخالفات متعددة والتي ترسل الى قابض الضرائب عن طريق المديرية العامة للضرائب لغرض التحصيل ، يكون تاريخ الاستحقاق ثلاثين (30) يوما بعد الاستدعاء الأول المرسل للمكلف بالضريبة[4] .

خامسا: حالات الدفع الفوري (التصريح G50 و G50A)

يتم من خلاله التصريح برقم الاعمال المحقق ضمن الفترة المراد تصريحها مع احتساب معدل محدد قانونا لنوع الضريبة الخاضع لها، ويتم التسديد فورا لدى قباضة الضرائب نقدا أو عن طريق الشيك، وقد يكون التصريح شهريا فيتحدد تاريخ الاستحقاق قبل العشرين يوما الأولى للشهر الذي يلي الشهر المصرح به أما إذا كان التصريح ثلاثيا فيتحدد تاريخ الاستحقاق في العشرين يوما الأولى للشهر الرابع.

وما تجدر الإشارة إليه، أن هناك بعض الحالات الاستثنائية يصبح فيها تاريخ الاستحقاق فوريا، تخص تغيير المكلف بالضريبة لمحل إقامته بغرض التهرب الضريبي أو البيع الإرادي لممتلكات المكلف بالضريبة المدين لاستيفاء حقوق الخزينة العامة أو التوقف عن ممارسة النشاط بالنسبة للمؤسسات أو حالة الإفلاس والتسوية القضائية ويمكن التطرق لهذه الحالات ببعض التفصيل فيما يأتي:

---

[1] – المادة 355 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2] – المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[3] – المادة 356. الفقرة 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

[4] – وكواك عبد السلام، المرجع السابق، ص 67.

1- رحيل المكلف بالضريبة من النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب:

ينتج عن رحيل المكلف بالضريبة من النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب المختلفة أو القباضة البلدية وعن البيع الطوعي أو الاضطراري، وجوب التحصيل الفوري لمجموع الضريبة، بمجرد إدراج الجدول في التحصيل، إلا إذا قام المكلف بتعريف مسند لموطنه الجديد ، غير أن الإصدار التكميلي أو الإضافي لجدول الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يصبح واجب التحصيل، اعتبارا من اليوم الثلاثين 30 بعد تاريخ إدراجه في التحصيل. غير أن الإصدارات التكميلية والإضافية الناتجة عن التصريحات الناقصة أو عن عدمها، تكون واجبة التحصيل بعد خمسة عشر 15 يوما من تاريخ التبليغ. وفي حالة التنازل أو توقف المؤسسة أو الاستغلال أو الكف عن ممارسة مهنة غير تجارية، أو وفاة المستغل أو المكلف بالضريبة. [1]

2_ الاستحقاق الفوري للضريبة على الدخل الإجمالي:

تستحق الضرائب المباشرة على الدخل الإجمالي فورا حسب الحالات التالية:

أ_ في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط :

_ " في حالة التنازل جزئيا أو كليا عن مؤسسة مستغلة من قبل أشخاص طبيعيين ، خاضعين لنظام فرض الضريبة الجزافية الوحيدة، و كذا في حالة التوقف عن ممارسة مهنة حرة أو استغلال مزرعة يقرر على الفور أساس ضريبة الدخل المستحقة على الأرباح الصناعية، والتجارية، وغير التجارية التي لم تفرض عليه الضريبة بعد .

_ كما يعتبر فسخ عقد إيجار الممتلكات المبينة من قبل أشخاص طبيعيين وما يقابلهم، توقفا للنشاط ، و يجب على المكلفين بالضريبة في هذه الحالة أن يشعروا المفتش في غضون أجل مدته عشرة 10 أيام بالتنازل أو وقف النشاط، و إخباره بالتاريخ الذي أصبح أو يصبح فيه فعليا. وعند الاقتضاء، باسم، ولقب وعنوان المتنازل له أو الخلف حسب الحالة، يسري أجل العشرة 10 أيام [2]:

_ حينما يتعلق الأمر ببيع محل تجاري أو التنازل عنه اعتبارا من التاريخ الذي نشر فيه البيع أو التنازل في جريدة إعلانات قانونية.

---

[1] . المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2] – المادة 132الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

_ وحينما يتعلق الأمر ببيع مؤسسات أخرى أو التنازل عنها، اعتبارا من اليوم الذي اتخذ فيه الشاري أو المتنازل له إدارة المستثمرات فعلا.

_ حينما يتعلق الأمر بالتنازل عن مؤسسة، اعتبارا من يوم إغلاق المؤسسات إغلاقا نهائيا .

_ في حالة التوقف عن ممارسة مهنة حرة، يسري أجل العشرة 10 أيام اعتبارا من تاريخ التوقف عن النشاط".

_ يتعين علي المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، أن يرسلوا إلى مفتش الضرائب ضمن أجل العشرة 10 أيام وعندما يوقفون نشاطهم خلال السنة الأولى من السنتين، أو في حالة التجديد الضمني، خلال السنة التالية للسنة التي يغطيها هذا التجديد، يحدد تقدير الضريبة الجزافية الوحيدة أو الربح وجوبا بمبلغ التقدير المقرر للسنة السابقة المعدل تناسبيا مع الفترة المنصرمة مع فاتح يناير إلى اليوم الذي أصبح فيه وقف النشاط فعليا.[1]

ب_ في حالة الوفاة:

_" في حالة وفاة المستغل أو المكلف بالضريبة ويقدم ذوي حقوق الفقيد، في هذه الحالة، المعلومات اللازمة لتأسيس الضريبة المستحقة في أجل ستة 06 أشهر من تاريخ الوفاة"[2]

3_ الاستحقاق الفوري للضريبة على أرباح الشركات:

تستحق الضرائب المباشرة على أرباح الشركات فورا حسب الحالات التالية [3]:

_ في حالة التنازل أو التوقف عن جزء أو كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي المفروض على الربح الحقيقي، تؤسس مباشرة الضريبة المستحقة على الأرباح التي ما زالت لم تفرض عليها الضريبة .

[1] – المادة 132 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2] – المادة 132 ـ الفقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[3] – المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

_ في حالة سحب الاعتماد المتعلق بالنقد والقرض كإنهاء للنشاط، ويجب على المكلفين بالضريبة في هذه الحالة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل عشرة 10أيام ، وأن يحيطوه علما بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا، وكذا عند الاقتضاء، اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه، ويسري تاريخ العشرة 10 أيام ابتداء من:

_ اليوم الذي ينشر فيه البيع أو التنازل في جريدة الإعلانات القانونية إذا تعلق الأمر ببيع أو تنازل عن محل تجاري.

_ اليوم الذي يتسلم فيه المشتري أو المتنازل له إدارة الإستغلالات إذا تعلق الأمر ببيع أو تنازل عن مؤسسات أخرى .

_ اليوم الذي أغلقت فيه نهائيا المؤسسات، إذا تعلق الأمر بوقف النشاط .

_ تاريخ السحب إذا تعلق الأمر بسحب اعتماد.

الفرع الثالث

الدين الجبائي

يكون الدين الجبائي مثبت عن طريق سند إيراد محرر قانونا، ويأخذ شكل أحد سندات الإيراد أو التحصيل المعتمدة من طرف مصالح الإدارة الجبائية، ويشترط أن يكون الدين الجبائي واجب الاستحقاق، فلا يمكن لقابض الضرائب مباشرة إجراءات عملية التحصيل الضريبي دون استنفاذ المدة القانونية التي منحها المشرع الجبائي لتسوية دينه الضريبي، وإلا تسقط متابعته لأنها خارج الآجال التي قررها التشريع الضريبي، وتكون وجها من أوجه الطعن أو الاعتراض المثارة من قبل المكلف بالضريبة المدين.

كما ينبغي للدين الجبائي أن لا يسقط بالتقادم ، فإذا لم يقم قابض الضرائب بتحصيل الضريبة خلال مدة أربعة (04) سنوات من تاريخ الاستحقاق، ولم يقم بإرسال إشعارات جديدة يعفى المكلف بالضريبة من دينه الضريبي [1].

[1] – المادة 138 من قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الثاني

طرق وإجراءات التحصيل العادي

يتميز عمل الإدارة الجبائية بالتعقيد ، إضافة إلى الحساسية في موضوعاته لهذا يمر تحصل الضرائب المباشرة بعدة طرق، ويتبع في تحصيلها عدة إجراءات نص عليها التشريع الضريبي [1].

الفرع الأول

طرق التحصيل الضريبي

تقوم إدارة الضرائب بتحصيل الضرائب المباشرة بعدة طرق حسب نوع الضريبة وهذه الطرق تصنف إلى طرق رئيسية وطرق فرعية:

أولا/ طرق التحصيل الرئيسية

تتمثل الطرق الرئيسية لتحصيل ديون الخزينة العمومية في:

1. طريقة الدفع المباشر:

تعتبر هذه الطريقة الأصل العام في تحصيل الضرائب ، إذ يتوجه المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه إلي قباضة الضرائب لدفع الأموال المستحقة عليه وفي الآجال القانونية وذلك من خلال الاعتماد على أسلوب التصريح المباشر.[2]

و تعتبر طريقة التصريح المباشر أكثر ملائمة للمكلف على أساس أنه هو الأدرى بوضعية سيولته الخاصة، و في هذه الحالة، يمكن للمكلف أن يقوم بتسديد الضريبة إما في شكل دفعة واحدة أو في شكل دفعات أو أقساط (إعادة جدولة الدين الضريبي)، وذلك في حالة عدم مقدرته على سدادها دفعة واحدة بسبب الظروف المالية التي قد يواجهها المكلف بالضريبة من عسر مالي[3]، أو نقص في سيولة ، حيث يطلب في هذه الحالة من قابض الضرائب المختص إعادة جدولة دينه الضريبي لمدة ثلاثة (03) أشهر أو ستة(06) أشهر أو سنة (01)[4] حسب الحالة وهذا ما أشارة إليه للمادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية :

1- العيد صالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ،دار هومة ، الجزائر ، 2008 ، ص134 .

2 – زناتي فريدة ، المرجع السابق ، ص 118.

3 – وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، رسالة المديرية العامة للضرائب ، رقم 56، السنة 2011، ص06.

4 – المنشور رقم/ 55 و م/ م ع ض/م ع ج ا/ م ف م ا/2012 والمتعلق بتطبيق إجراء إعادة جدولة الديون الجبائية للمؤسسات.

" يجوز لقابض الضرائب في مجال التحصيل ، منح كل مدين يطلب ذلك ، أجال استحقاقات لدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم بمختلف أنواعها، وبصفة عامة ، كل دين تتكفل به الإدارة الجبائية على أن يوافق ذلك مصالح الخزينة والإمكانيات المالية لصاحب الطلب " .

و تجدر الإشارة إلي أنه يستثنى من إجراء إعادة جدولة الديون كل المكلفين بالضريبة الذين كانوا محل تقديم شكوى من طرف الإدارة الجبائية، بسبب ارتكابهم أعمال الغش، وكذا المسجلين في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش[1].

2_ طريقة الحجز من المنبع:

تعتبر هذه الطريقة استثناءا على القاعدة (الدفع المباشر) فقد يكون دفع الضريبة بمعرفة شخص أخر غير المكلف بها، وتسري هذه الطريقة بصورة عامة في الضرائب الغير مباشرة، ولكن هذا لا يمنع تطبيقها بالنسبة للضرائب المباشرة ومضمونها أن يكلف المشرع شخصا أخر بحيث يعتبر هذا الشخص طرفا ثالث يساهم في تحصيل دين الضريبة في الآجال والمواعيد القانونية، لأجل ضمان حق الدولة من الضياع. [2]

ويلجئ إلي هذه الطريقة بالنسبة للضرائب على الدخل، مثلا كأن يقوم رب العمل الذي يدفع الدخل إلي المكلف بالضريبة بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه، أي يتم التحصيل عند نشأة الدخل وليس عند استلامه ،وتطبق هذه الضريبة على مداخيل العمل (الأجور، المرتبات) [3].

فطريقة التحصيل بالحجز من المنبع يتم فيها دفع الضريبة من طرف شخص آخر غير المكلف القانوني بها، وتطبق هذه الطريقة إذا توافرت العلاقة القانونية (دائنية ومديونية) بينهما[4].

وما تجدر الإشارة إليه، هو عدَّم إمكانية القيام بمقاصة لدين الضريبة مع أي دين أخر للمكلف على اعتبار أن الضريبة من الموارد السيادية للدولة والتي بكيانها ومصالحها وهذا

---

[1] – التعليمة رقم / 34و م/م ع ض/م ع2012 في 2012/01/15.

[2] – طبي عبد الحكيم ، منازعات التحصيل الضريبي و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، مذكرة مكملة من متطلبات لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري ، جامعة محمد خيضر بسكرة ،السنة 2012\2013 ، ص23.

[3] – زرقان خولة و شوافة منال ، المرجع السابق ، ص 14.

[4]– قاشي يوسف، المرجع السابق، ص 23.

بهدف الوفاء بجميع التزاماتها والقيام بجميع النفقات الواقعة على عاتقها، وعادة تلجأ الدولة إلي مثل هذه الطريقة لتفادي المماطلة من قبل المكلف في أداء ما عليه، وبالتالي تمنع تهربه من الضريبة وتتميز هذه الطريقة بعدة مزايا أهمها:

_ تتميز هذه الطريقة بالسهولة والوفرة في التحصيل وقلة التكاليف[1].

_ تعمل على استقرار و الثبات في تحصيل الضريبة بمعني تحقيق الإيراد وبالتالي يضمن للدولة مداخل مستمرة ومتكررة .

_ تخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي وتفديها من خلال التحصيل بالتزامن مع الحدث المنشئ أو الواقعة المنشئة بالنسبة لرواتب الموظفين والمداخل .

_ تخفيف العبء على كاهل المكلفين بالضريبة إذ أنهم لا يشعرون بثقل الضريبة .

_ تعمل على التقليل من حساسية المكلف تجاه الضريبة بالرغم من المزايا الكثيرة التي تمتاز بها هذه الطريقة إلا أنها لا تخلو من العيوب التي نذكر منها :

_ تدفع هذه الطريقة المواطنين إلي عدم الاهتمام بالضريبة .

_ غالبا ما تتم عملية التحصيل من قبل موظفي الدولة الذين قد لا تتوفر فيهم صفات الإلمام التام والكامل لأحكام القانون الضريبي وهذا ما يدفعهم إلي الخطأ والإغفال في تطبيق وتفسير بعض البنود مما قد يفوت على الخزينة العامة بعض الإيرادات أو يثقل كاهل الممولين[2].

ثانيا: طرق التحصيل الفرعية

إلي جانب طرق التحصيل الرئيسية يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ أثناء قيامها بعملها إلي طرق استثنائية أخرى في عملية التحصيل الضريبي وتتمثل في:

---

[1] – واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر، دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي، مذكرة ماستر علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، السنة 2012/2011 ، ص69.

[2] – زرقان خولة وشوافة منال ، المرجع السابق ، ص14 .

أ_ طريقة الدفع بالأقساط:

في سبيل تخفيف العبء الضّريبي على المكلّفين بالضّريبة تلجأ السّلطات الضّريبية إلى وضع تقنية الأقساط، حيث تتيح للمكلّف دفع قيمة الضّريبة التي سوف تستحق في شكل أقساط قد تكون شهرية آو ثلاثية أو سداسية.

يطبق هذا النظام على المكلفين بالضريبة غير الاجراء [1]حيث يتم تحصيل الضريبة على ثلاثة تسبيقات على التوالي حيث بموجبها يلتزم المكلّف بدفع هذه الأقساط في الآجال المحددة للإدارة الضّريبية ، قد لا تنتظر مصلحة الضرائب الى نهاية السنة حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة الى الخزينة العمومية ، وإنما تلزمه بدفع أقساط مقدما ، تتناسب مع دخله المتوقع ومقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنويا وفي نهاية السنة تتم التسوية (المقاصة)، فإذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة في ذمة المكلف ، قام هذا الأخير بتسديد ما تبقى عليه من الضريبة، و إن كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق مقدار الضريبة الواجب دفعها ، قامت مصلحة الضرائب بسداد مستحقاته أو قيدت له ذلك كأقساط مقدمة للسنة التالية[2]، كما قد تجرى عملية المقاصة في نهاية السنة بين قيمة الأقساط المدفوعة وقيمة الضّريبة المستحقة من خلال قسط التّسوية [3].

ما تجدر الإشارة إليه، أن المشرّع الجزائري قد أخذ بهذه التّقنية في العديد من الضّرائب المفروضة على غرار الضّريبة على الدّخل الإجمالي والضّريبة على أرباح الشركات ...الخ هذه الطّريقة تخفّف من وقع الضّريبة على المكلّف وتجعل أداؤها سهلا وميسورا، كما أنها تضمن للخزينة موارد مالية مستمرّة على مدار السنة.

في الحقيقة أن نظام تقسيط الضريبة يعتبر أداة ذات أهمية كبيرة في جعل قانون الضريبة قانون مرنا ، حيث يعمل هذا النظام على التيسير والتخفيف من ثقل عبء الضريبة على المكلف المطالب بدفعها ، حيث أن المكلف قد يعجز لسبب أو لأخر عن تسديد الضرائب المستحقة عليه دفعة واحدة ، وهذه تعتبر ميزة يتميز بها نظام التقسيط الضريبة .

ولكن يعاب على هذا النظام في أنه يقلل من امتياز مصلحة الخزينة العامة للدولة، إذ يجب أن يتم تحصيل الضرائب في المواعيد المحددة قانونا ، وتوريدها للخزينة العامة.

1 . داودي محمد، المرجع السابق، ص 27.

2 . ساعد نبيلة، المرجع السابق، ص 34 .

3 . المادة 355 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وعليه، لا يمكن القول أن دين الضريبة يشبه الديون العادية التي يحكمها القانون المدني، حيث أن قانون الضريبة هو القانون له ذاتية خاصة، وهو قانون مستقل يتمتع بإمكانية تنظيم مراكزه وفق مبادئه، دون خضوع في ذلك للأحكام التي يقررها غيره من القوانين، ودين الضريبة ليس دينا عاديا كسائر الديون وإنما هو دين له طبيعته الخاصة والمستقلة.

من خلال ما تقدم، نلاحظ أن تقسيط الضريبة يجب أن يحدده القانون، وبالتالي نجد أن عملية التقسيط الضريبة ليست حقا مطلقا بيد المكلف، وإنما هو نظام محكوم بقواعد ومبادئ القانون الضريبي،[1] ولكي يستفيد المكلف من تقسيط الضرائب يتوجب عليه وفقا لهذه التعليمات أن يقوم بتقديم طلب إلي مديرية الضرائب لإعطائه مهلة لدفع الأقساط المسبقة لمبلغ الضريبة،[2] ويجب أن يتضمن هذا الطلب أسباب عدم قدرة المكلف على تسديد مع تقديمه المستندات المؤيدة لذلك، وأن يذكر عدد الأقساط المطلوبة وقيمة كل قسط ، وهذا الأسلوب ما هو إلا تكريس لقاعدة من قواعد الضريبة وهي قاعدة الملائمة [3] .

ب_ الورد الإسمي:

هو عبارة عن قرار إداري جبائي صادر عن المصلحة الضريبية في شكل جداول، ولا يتم تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلا عند إدخال هذه الجداول حيز التنفيذ من قبل وزير المالية أو ممثله.

وتتضمن هذه الجداول قائمة اسمية للمكلفين بالضريبة للالتزام بدينهم، من خلال السجلات التي قد تكون إما فردية أو جماعية، هذه القائمة يذكر فيها نشاط المكلفين في سجل، مع إعادة النظر في الوعاء الخاضع للضريبة والسعر المستحق، ويحدد فيه تاريخ وأجال التحصيل، وذكر المصلحة الخاضع لها والتي أصدرت الورد وكذا تاريخ إصداره.

وتجدر الإشارة إلي أن دين الضريبة هو من أهم الموارد السيادية للدولة، وقد يمس بكيانها، لذلك من أفضل أن يكون له كيان خاص به بعيدا عن العلاقات التي يمكن أن تنشأ بين الدولة والأفراد، بالإضافة إلى أن مصالح الدولة تقتضي تحصيل كافة الإيرادات المقررة في الميزانية، حتى تستطيع الوفاء بجميع التزاماتها، وتغطية جميع نفقاتها، كما أن إجراء

---

[1] – حسام فايز أحمد عبد الغفور، المرجع السابق ، ص46.

[2] – زرقان خولة، وشوافة منال، المرجع السابق ، ص 16.

[3] – زناتي فريدة، المرجع السابق ، ص 120.

المقاصة يتسم بإجراءات طويلة ومعقدة، مما يؤدي إلى عدم استقرار المراكز المالية من المكلفين والدولة[1].

الفرع الثاني

إجراءات التحصيل العادي

تحصل الضرائب المباشرة عن طريق الدفع بواسطة المكلف بالضريبة مباشرة ، أو عن طريق الدفع بمعرفة شخص أخر غير المكلف بالضريبة (الحجز عند المنبع).

أولا: الدفع بواسطة المكلف مباشرة:

التحصيل الودي للضريبة هو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقاته الضريبية في الوقت المحدد طبقا للتنظيمات الجاري العمل بها، وهذه العملية تعني توجه المكلف من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية، وتولي عملية دفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وفي أجالها المحددة.

ولقد حددت إجراءات التحصيل الودي للضريبة وفقا لمذكرة المديرية العامة للضرائب رقم167 المؤرخة في 2 ماي 1995 حيث أوجبت على قابض الضرائب توجيه استدعاءات ودية للمدينين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الضريبية[2].

كما أكدت مذكرة المديرية العامة للضرائب ، أنه وفي حالة عدم الالتزام بالاستدعاء الأول يوجه له استدعاء ثاني في حدود(05) أيام لتسوية وضعيته الجبائية قصد التوصل إلى تسوية نهائية من خلال إعداد أو الاتفاق على رزنامة دفع أو جدول زمني للدفع.

وعلى الرغم من أن إجراءات التحصيل الضريبي هذه تخص فئة المكلفين المتقاعسين، ومع ذلك تظل إجراءات التحصيل ودية، لأن الهدف الأول والأخير هو الوصول إلى تسوية ودية للضرية بين المكلف بها والإدارة الجبائية دون اتخاذ أي من إجراءات ردعية، بل القصد من هذه الإجراءات هو تذكير هؤلاء المكلفين بالالتزامات الضريبية والتي هي على عاتقهم وإيجاد إطار تفاهم بين الطرفين[3].

---

[1] – زرقان خولة وشوافة منال ، المرجع السابق ، ص 17.

[2] – العمري زينب، المرجع السابق ، ص21.

[3] –مراد ميهوبي، المرجع السابق ،ص246.

ثانيا: الدفع بواسطة الغير

قد يكلف غير المكلف بالضريبة في بعض الحالات بحجز الضريبة وتوريدها إلي الإدارة الضريبية ، وتعد هذه الطريقة أكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة ،خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة ، بل المكلف هو الذي يتحمل الضريبة ، إذ أنها تقتطع من دخله مباشرة ، أما الغير فيقتصر دوره على حجز الضريبة وتوريدها إلي إدارة الضرائب.

وهنا يتعلق الأمر بأقساط يحجزها المدين من مبالغ مالية خاضعة للضريبة ويصرح بدفعها لمستحقيها ، فبدلا من أن يدفع هذه المبالغ كلها لمستحقها ويقوم الأخير بالتصريح بها ودفع الضريبة الواجبة عنها، يتولى المدين خصم جزء من المستحقات ودفعه إلي الإدارة الجبائية نيابة عن الخاضع للضريبة [1].

[1] – عبد الله هلالي ، الاستخلاص الجبري في المادة الجبائية الوسائل والضمانات في القانون التونسي والمقارن، تونس، دون ذكر مكان النشر، 2008، ص15.

المبحث الثاني

التحصيل الجبري

ليس كل مطالب بالتحصيل يمتلك الوعي الكافي الذي يجعله يقوم تلقائيا بتحصيل الضريبة المستوجبة عليه، بل ان العديد من المطالبين بالضريبة يعزفون عن القيام بواجباتهم تجاه الإدارة الجبائية وتجاه المجتمع مما يؤدي بالنتيجة الى نتائج سلبية .

و يؤثر الامتناع عن دفع الضريبة تأثيرا بالغا على خزينة الدولة التي تجد في الضرائب المورد الاول لتمويلها كما يشكل ذلك مساسا بمبدأ المساواة في اداء الالتزامات الضريبية اذ من شان هذه التفرقة أن تخلق انخراما في التوازن المالي بين الاشخاص الذين يدفعون الضريبة وبين أولئك الذين يمتنعون عنها وتكون عنصرا فاعلا في في تحديد القدرة التنافسية للمؤسسات. [1]

وعليه، تجد الإدارة الضريبة نفسها موضع التنفيذ الجبري، لاستيفاء ديون ومستحقات الخزينة العامة، بموجب الضمانات والامتيازات الممنوحة لها في ذلك، مما يستدعي قيامها بإجراءات تمهيدية سابقة للمتابعة وهذا ما سنتطرق له في المطلب الأول ثم نتطرق في المطلب الثاني الى تنفيذ المتابعة.

المطلب الأول

الإجراءات السابقة للمتابعة

إذا لم يسدد المكلف بالضريبة دينه الضريبي في المواعيد المحددة, تضطر إدارة الضرائب لاتباع إجراءات معينة لتحصيل ديون الخزينة العامة ومن جهة أخرى تسوية الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة المدين بطريقة ودية قبل اللجوء الى التحصيل الجبري كما ان عدم دفع الضريبة في الآجال يؤدي إلى توقيع غرامات تأخيرية عملا بنص402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،تتم ممارسة المتابعات من أجل استيفاء الدين الضريبي في آجال معينة فطبقا لنص المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية يمتلك المحاسب أجل أربعة سنوات من أجل الحصول على تسديد الضريبة هذا الأجل يبدأ في السريان من وضع الجدول موضع تحصيل بالنسبة للضرائب المؤسسة بواسطة جداول اسمية

---

[1] / كمال العماري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، الطبعة الثانية ، المجمع الاطرش للكتاب المختص ، تونس، 2009، ص 419.

أو بدأ إعلان الإشعار بالتحصيل بالنسبة للضرائب الأخرى ولما ينتهي أجل الأربعة سنوات تتقادم عملية التحصيل غير أن بعض التصرفات لها تأثير على سير آجال التقادم، وتتمثل التصرفات القاطعة لأجال التقادم في كل إجراءات المتابعة سواء كانت في شكل إنذار المكلف بالضريبة المدين بتنفيذ التزامه أو الأمر بالدفع أو التنبيهات أو إشعار الغير الحائز أو الحجز، إن هذه التصرفات القاطعة لها اثر قاطع لآجال التقادم كما لا تؤدي إلى إلا لوقف أجل التقادم مؤقتا ولما يزول الإجراء الموقف يعود أجل التقادم إلى السريان لاستكمال المدة المتبقية ، كما في حالة لما يطلب المكلف بالضريبة آجال للدفع فإذا لم يسدد الضريبة في التاريخ المحدد يستأنف أجل لتقادم.

ولقد تناول التشريع الجبائي الاجراءات التمهيدية والسابقة لتنفيذ المتابعة في الفصل الثاني من الباب الأول من الجزء الرابع المتعلق بإجراءات التحصيل من قانون الاجراءات الجبائية وبالتحديد نص المادة 144 من قانون الاجراءات الجبائية.

يتم تنفيذ إجراءات المتابعة في اطار عملية التحصيل الضريبي عن طريق التحصيل الجبري، حيث تتمتع الادارة الجبائية باتخاذ إجراءات خاصة قبل تنفيذ المتابعات وتبليغها الى المعني ، تختلف الاجراءات المتبعة حسب القابض المكلف بالتحصيل فيمكن أن تكون رسالة تذكير ، أو إشعار بوضع التحصيل أو إنذار المدين بتنفيذ الالتزام او التنبيه بالدفع والحجز، أما عن شكل ومضمون هذه المطبوعات فتخضع لرقابة لجنة مختصة مكلفة بصياغة المطبوعات الجبائية لدى المصالح المركزية، حيث تمت هيكلة المديريات العامة للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية[1].

---

[1] / قايدي إكرام، النظام القانوني لإدارة الضرائب في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة العربي التبسي، 2015/2014، ص 12

" تتكون المديرية العامة للضرائب من ثمانية مديريات من بينها مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين وذلك طبقا لنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي 364/07 حيث تكلف بدراسة واعداد مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بكل الضرائب والرسوم من كل طبيعة بما فيها الرسوم شبه الجبائية وادارة الجمارك بالإضافة الى تنسيق الأشغال التحضيرية لمشاريع القوانين المالية، دراسة واعداد واقتراح كل النصوص والمنشورات والمذكرات التطبيقية المرتبطة بالتشريع والتنظيم الجبائيين او التي لها صلة بهذه الأخيرة "

الفرع الأول

رسالة تذكير

بالنسبة للضرائب المحصلة من طرف قابض الضرائب باعتباره المحاسب الثانوي للخزينة العامة، ترسل رسالة تذكير للمكلف بدفع الضريبة الذي لم يؤدي مستحقاتها في الآجال القانونية المحددة لها، وتتضمن المعلومات التي سبق وأن تضمنها الإشعار بالفرض وتعلم المكلف المدين بالمتابعات التي سيتعرض لها إذا تخلف عن الدفع وتشكل آخر إشعار قبل المتابعة[1] ، ففي حالة التقدير العادي للضريبة يحدد تاريخ دخول الضريبة حيز التحصيل بداية من آخر يوم من الشهر الموالي لتاريخ المصادقة على الجدول، ولا تصبح هذه الضرائب مستحقة الدفع إلا في اليوم الأخير من الشهر الموالي لتاريخ المصادقة على الجداول، أما في حالة وجود خطأ في الجداول التي تم من خلالها إدراج الضريبة حيز التنفيذ فيتم إعادة صياغتها من طرف مدير الضرائب بالولاية ويضع هذه الكشوف لترفق بها كوثيقة إثبات [2].

الفرع الثاني

الإشعار بالدفع والإنذار بتنفيذ الالتزام

تعتمد مصالح إدارة الضرائب العديد من الوثائق والمستندات لتنظيم السير الحسن لعملية التحصيل الضريبي، تكون في شكل محررات أو مطبوعات، خصصتها المديرية العامة للضرائب لهذا الغرض، أهمها الإشعار بالدفع، والإنذار بتنفيذ الالتزام.

أولا: الإشعار بالدفع

يمثل السند القانوني الذي بموجبه يمكن إخطار المكلف بالضريبة المدين والمتأخر عن دفع الديون الضريبة بكيفية رسمية، حيث حرصت المصالح المركزية للتحصيل على تهيئة المطبوعات في شكل صيغ للإشعار بالدفع ووضع التحصيل والإنذارات القانونية والتنبيهات بصورة سهلة ودقيقة، وذلك بغرض تسهيل إجراءات التحصيل على قابض الضرائب وكذا سهولة استيعابها من طرف المكلف بالضريبة المدين وتتضمن جملة من البيانات نذكر منها:

---

[1] - Philippe Augé, Droit Fiscal Général, Edition Ellipses, Paris, 2002, P 180.

[2] – أمزيان عزيز ،المرجع السابق، ص 25 .

. هوية المكلف بالضريبة ورقمه الجبائي.

. موضوع الإنذار الضريبي والإشعار بوضع التحصيل.

. اسم المصلحة الإدارية المختصة (قباضة الضرائب).

. صفة القابض وموطنه الإداري الذي سيتم به التنفيذ

. تاريخ الإرسال باليوم والشهر والسنة.

. تحديد الديون المستحقة موضوع التحصيل الجبري.

. السنة التي فرضت فيها الضريبة.

ـ صيغة تدل على الإكراه الإداري بالإجبار على الدفع أو الشروع في إجراءات التنفيذ الجبري ومباشرتها.

ـ صيغة المطالبة بالدين تحت طائلة الإجبار بكل الوسائل والطرق القانونية بما في ذلك الحجز والبيع.

. صيغة تتضمن عبارة إخطار المكلف بالضريبة المدين على منحه أجل للتسديد.

ثانيا: الانذار بتنفيذ الالتزام

يعد الإنذار بداية مرحلة المتابعة [1]، لقد ألزم المشرع الجبائي قابض الضرائب بعدم اللجوء الى إجراءات التنفيذ الجبري ، إلا بعد سلوك الإجراءات القانونية الردعية أو الاحترازية والمتمثلة في توجيه إنذار إلى المكلف المدين، والمسجل في جداول الضرائب من طرف قابض الضرائب وزيادة على مجموع كل حصة المبالغ المطلوب أداؤها، وشروط الاستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل عملا بنص المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية، كما يتضمن الإنذار نفس المعلومات التي يحتويها الإشعار بالدفع ، ويشترط في هذه الإنذارات ما يأتي:

1/ إرفاقها بحوالة الخزينة محررة سلفا.

2/ إرسال الإنذارات المتعلقة بالرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم.

---

[1]– بن عائشة إشراق، المرجع السابق، ص 8.

بالنسبة للضرائب المحصلة من طرف قابض الضرائب المختص والمكلف والتي لا تكون محل جداول اسمية يجب على قابض الضرائب أن يبلغ إشعار بوضع التحصيل وعلى هذه الوثيقة تظهر مختلف الضرائب والمبلغ الذي سيدفع وإذا لم ينفذ المدين يرسل له إنذار بتنفيذ الالتزام ، هذا الأخير مثله مثل الإشعار بوضع التحصيل، يعلم المكلف بالمتابعات التي سيتعرض لها إذا تخلف عن دفع الضريبة [1] خلال أجل عشرة 10 أيام[2] , وفي حالة امتناعه عن التسديد تتخذ الإدارة الجبائية الإجراءات الردعية[3].

الفرع الثالث

التنبيه بالدفع

يقضي التشريع الجبائي الجزائري التمهيد لأعمال المتابعة بتنبيه المدين إلى أنه سوف يجبر على الوفاء وإصرار التشريع الجبائي على التنبيه يرجع إلى حرصه على تحصيل الديون العمومية بأقل تكلفة وتجنب أعمال التنفيذ الجبري لما تحدثه من ضرر بالخاضعين للجباية ويرجع أثره على الخزينة العامة وعلى الحياة الاقتصادية[4]

يعد التنبيه وثيقة تستعمل من طرف الإدارة الضريبية، تحرر مرة واحدة في السنة مدته 24 ساعة تسلمه إدارة الضرائب شخصيا أو تبلغه عن طريق البريد بموجب رسالة موصى عليها، كما يشكل التنبيه إجراء جوهري والزامي يبدأ به التحصيل الجبري في المرحلة الأولية.

إذا لم يقم المكلف بدفع الضريبة الواجبة في أجل 10 أيام بعد تبليغه رسالة التذكير أو الإنذار بتنفيذ الالتزام، يمكن لقابض الضرائب المكلف بالتحصيل أن يضع موضع تنفيذ إجراءات على أمواله، تأخذ شكل تنبيه بالدفع والحجز, بهذا الاجراء يتم إنذار المكلف بدفع دينه دون أجل ويبلغ التنبيه بالدفع من طرف محضر قضائي أو من طرف عون إدارة الضرائب المؤهل قانونا عملا بنص المادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية .

وفي إطار التعديلات والإصلاحات الجبائية وتماشيا مع التطورات الحاصلة، وفي ظل عصرنة العمل الإداري وتطبيق نظام المعلوماتية، كانت ولاية قالمة من بين الولايات

---

[1] . Philippe Augé, op cit, 179

[2] . ibid, p 180

[3] – داودي محمد، المرجع السابق، ص 30 .

[4] – عبد الله هلالي، المرجع السابق، ص 96.

النموذجية والسباقة في استعمال ما يسمى " الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة إلكترونيا"، وذلك لتسهيل عمل الإدارة الجبائية في تحديد الديون الضريبة، والغرامات الجبائية المقررة على كل تأخير في دفعها مع مراعاة آجال التقادم، وبذلك تتمكن من القيام بعملها على أحسن وجه، مما يؤدي الى ضمان التحصيل الجيد، والمحافظة على مصالح حقوق المكلف بالضريبة وخزينة الدولة على السواء.

المطلب الثاني

تنفيذ إجراءات المتابعة

بعد استيفاء كافة الاجراءات القانونية المتبعة في المرحلةالسابقة للمتابعة، ودون أي رد إيجابي من طرف المكلف بالضريبة لأدائها في المهلة القانونية الممنوحة له، وذلك ابتداء من تبليغه بالإشعار بالدفع أو الإنذار بتنفيذ الالتزام، يتم اللجوء الى التنفيذ الجبري وتنفيذ المتابعات.

تناول المشرع الجبائي عملية ممارسة المتابعات بالباب الثاني من حيث تناول بالفصل الأول الإغلاق المؤقت للمحل التجاري أو المهني والحجز، كما تناول في الفصل الثاني منه البيع، حيث تطرق المشرع الجبائي في نص المادة 145 الى مماسة المتابعات والتي تتم على يد أعوان الادارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، والذين تخول لهم مهمة تحصيل ديون الخزينة العامة ، وكذلك بموجب المادة 35 من القانون 03/06 المنظم لمهنة المحضر القضائي والتي تنص على" يقوم المحضر القضائي بتحصيل كل الحقوق والرسوم لحساب الخزينة العمومية من طرف الملزمين بتسديدها ويدفع مباشرة لقباضة الضرائب المبالغ الواجبة على الاطراف ، يفعل تسديد الضريبة ويخضع في ذلك لمراقبة المصالح المختصة للدولة وفقا للتشريع المعمول به" وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية وتتمثل الاجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني والحجز والبيع.

يأخذ التحصيل الجبري صورا متعددة ، تطرقنا إليها في الفرع الأول من خلال الغلق المؤقت للمحل التجاري، الفرع الثاني الحجز، الفرع الثالث البيع ، وصور أخرى تناولناها في الفرع الرابع والمتعلقة بدراسة الإجراءات الخاصة المتبعة في عملية التحصيل ، كما تطرقنا بالفرع الخامس إلى الطرق المستحدثة للتحصيل الضريبي .

الفرع الأول

الغلق المؤقت للمحل التجاري او المهني

نصت المادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية على القواعد العامة التي تضبط عملية الغلق المؤقت للمحل التجاري، والتي تعتبر عملا تهديديا لإجبار المكلف على الوفاء بمستحقاته [1].

أولا: الاجراءات والشروط

يخضع الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني لجملة من الشروط والاجراءات الصارمة، والتي من شانها إرغام المكلف بالضريبة المدين على الوفاء، ويمكن اجمالها في النقاط التالية:

1/ يتخذ قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني من طرف مدير كبريات المؤسسات، أو من طرف مدير الضرائب بالولاية، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ويبلغ قرار الغلق المؤقت من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي، لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق المؤقت ستة (06) أشهر. [2]

2/ إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الضريبي أو لم يكتتب سجلا للاستحقاق يوافق عليه قابض الضرائب صراحة ، في أجل عشرة (10)أيام ابتداء من تاريخ التبليغ ، يقوم المحضر القضائي والعون المتابع بتنفيذ قرار الغلق، ولا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت، ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع لرخصة تعطى للقابض، بعد أخذ رأي مدير الضرائب بالولاية من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه[3].

3/ يمكن للمكلف بالضريبة المدين المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد بمجرد القيام بالإجراءات التالية:

ـ تقديم عريضة إلى رئيس المحمة الادارية المختصة إقليميا، الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعاءها قانونا.

---

[1] - العيد صالحي ، المرجع السابق ، ص 135.

[2] - المادة 146- الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية،

[3]- المادة 146-الفقرة 2 قانون اجراءات جبائية .

– لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت، ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع لرخصة تعطى للقابض، بعد أخذ رأي مدير الضرائب بالولاية من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه[1].

ـ في حالة عدم الحصول على ترخيص من طرف الوالي في أجل ثلاثين (30) يوما، وذلك من تاريخ إرسال الطلب الى الوالي أو الى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن لمدير الضرائب بالولاية أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشر لمتابعة الشروع في البيع.

4/ حالة السلع القابلة للتلف: إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف، أو أي سلعة أخرى قابلة للتحلل أو تشكل خطر على المحيط، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من طرف مدير الضرائب بالولاية [2].

ثانيا: الاسباب الموضوعية والقانونية للغلق

تفرض الضرائب عادة على كل المحلات التجارية متى كان الشخص يمارس نشاطا مربحا، ففي حالة تماطل التاجر عن تسديد ما لديه من ديون ضـــــريـبـيـة ، تلجأ مصلحة الضرائب الى فرض غرامات تأخيرية عن كل يوم تأخير، رغبة منها في إرغام المكلف بالضريبة بتبرئة ذمته تجاهها، ورغم هذا نلاحظ أن المكلفين بالضريبة ينتهجون سبلا غير قانونية واللجوء الى الطرق الملتوية لأجل تجنب سدادها .

بحيث اذا بلغ المكلف بالضريبة بجدول التحصيل وبعد التنبيه دون محاولة منه لتبرئة ذمته تجاه مديرية الضرائب بالولاية، تلجأ هذه الاخيرة الى طريق التحصيل الجبري من أجل تحصيل حقوق الخزينة العامة، وذلك عن طريق إصدار قرار الغلق المحل التجاري او المهني مؤقتا [3]، دون تعسف في استعمال سلطتها التقديرية، لهذا تمتلك ادارة الضرائب سلطات وامتيازات واسعة في مجال التحصيل الجبري، وهو ما يوضح اختلال التوازن في الحقوق بين الطرفين في هذه النقطة لذلك يتوجب على الادارة الضريبية ان تنظر الى المكلفين بالضريبة المعسرين باهتمام وبحث تراكم الديون الضريبية والعمل على تسوية وضعيتهم دون الإضرار العادي. [4]

---

[1]– المادة 146. الفقرة 5 قانون اجراءات جبائية .

[2] . المادة 146 الفقرة 6 من قانون الاجراءات الجبائية.

[3] – فوضيل كوسة ، المرجع السابق، ص 26.

[4] – زناتي فريدة ،المرجع السابق، ص 121 ،ص122 .

فاللجوء الى اجراء غلق المحل المهني كعقاب اجرائي مؤقت أثبت نجاعته في دفع المكلف بالضريبة الى تسديد ما عليه من ديون مستحقة للخزينة العمومية[1]، وقد قضى مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 2003/11/18 تحت رقم 11010 " حيث أن اجراء الغلق الاداري للمحل هو من اجراءات التحصيل الجبري، تتخذه ادارة الضرائب متى كان الدين ذا طابع ضريبي طبقا لأحكام المادة 392 الفقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبالتالي القرار المتضمن غلق محل المستأنف إداريا، والصادر عن مدير الضرائب بالولاية مشوب بعيب تجاوز السلطة، بالنظر الى طبيعة الدين المطالب به وليس بالنظر الى صفة الشخص المكلف بتحصيله، كما إعتبره خطأ قضاة الدرجة الاولى، وحيث أنه يتعين القول أن الإستئناف الحالي مؤسس، وبالنتيجة القاء بإلغاء القرار المستأنف، وفصلا من جديد الغاء قرار الغلق محل النزاع الصادر في 2000/03/18 "[2] .

الفرع الثاني

الحجز

في حالة عدم استجابة المدين للتنبيه بوجوب التحصيل، فان قابض الضرائب يقوم بحجز الاموال المنقولة والعقارية للمدين، بحيث يكون الحجز تحفظيا ضمانا لسداد الديون الضريبية، فاذا ثبت عدم استجابة المكلف بالضريبة في مدة معينة، جاز توقيع حجز تنفيذي ،ومنه بيع الشيء المحجوز لتحصيل الضرائب وجميع حقوق التأخير. [3]

يعتبر الحجز اجراء تحفظي ذو طابع خاص يؤدي إلى وضع اليد على أموال المدين المنقولة المادية والعقارية تحت يد القضاء ومنعه من التصرف فيها[4] ، حتى يتم رفع اليد عنها بإلغاء الحجز أو انقضاء مدته أو إجبار المكلف بالضريبة المدين على دفع مستحقاته عن طريق الحجز التنفيذي.

وهذا ما أجازه المشرع الجزائري ليسهل على ادارة الضرائب بالقيام بالحجز على أموال المكلف بالضريبة بهدف استيفاء وتحصيل ديونها ، وهو أكثر الأنظمة اختصارا[5].

---

[1] – أمزيان عزيز ، المرجع السابق، ص 31 .

[2] - سايس جمال، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، الطبعة الاولى، منشورات كليك، الجزائر، السنة 2012، ص 261 .

[3] - بن زارع رابح، المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات، دار العلوم للنشر والتوزيع عنابة، الجزائر، السنة 2014، ص 41 .

[4] / المادة 646 من قانون الاجراءات المدنية والادارية.

[5] - زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 69 .

تقوم الادارة الجبائية بكافة الإجراءات التي من شأنها حماية مصالح الخزينة العامة وضمان حقوقها،حيث تسعى جاهدة لتحصيل الديون العالقة في ذمة المكلف بالضريبة المدين، وذلك عن طريق إرسال طلب معلومات للجهات الادارية المعنية، والتي تسمح بكشف أملاك المكلف بالضريبة المدين للحجز عليها، سواء كان الحجز تحفظيا أو تنفيذيا، أهمها المحافظة العقارية في دائرة الاختصاص القضائي أو الى مديرية أملاك الدولة أو البنوك وكافة المؤسسات المالية والشركات التجارية، المركز الوطني للسجل التجاري، مصالح البطاقات الرمادية على مستوى الدوائر والولايات .

يمثل الحجز الاداري مجمل الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب والتي تتعلق بوضع المال تحت يدها وبيعه لاستيفاء حقوقها، بموجب قرار صادر عن المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات كل حسب مجال اختصاصه.

تتميز إجراءات الحجز الإداري والبيع الجبري كونهما نظاما خاصا، وضعه المشرع ليسهل على ادارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة، فهي الدائن طالب التنفيذ وهي السلطة التي تشرف على إجراءات التنفيذ لتحصيل ديونها التي بحوزة المكلف بالضريبة [1]، ومع ذلك يبقى القاضي الاداري صاحب الاختصاص بالنظر والفصل في المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الاداري ، ومدى مشروعيتها مع امكانية الاعتداد بها أم لا.

ويتخذ الحجز العديد من الصور والاشكال نختصرها في النقاط التالية:

1/ الحجز التنفيذي:

إجراء يسمح بوضع منقولات المتقاعس عن دفع الضريبة، والتي تكون في حوزته أو ملك له تحت يد العدالة، قصد بيعها لتصفية الدين الذي هو على عاتقه[2] ، يطبق الحجز التنفيذي على المنقول وعلى العقار ويأخذ العديد من الأشكال يمكن حصرها فيما يلي:

أ/ الحجز على المنقول:

نصت المادة 687 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه" إذا لم يقم المدين بالوفاء بعد انقضاء أجل خمسة عشرة 15 يوما من تاريخ تكليفه بالوفاء [3]، يجوز للمستفيد

[1] - فوضيل كوسة ، المرجع السابق، ص 32.
[2] - ميهوبي مراد ،المرجع السابق ، ص 246.
[3] - المادة 612 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

من السند التنفيذي الحجز على جميع المنقولات و/أو الاسهم و/أو حصص أرباح الشركات و/أو السندات المالية للمدين [1].

ب/ الحجز على العقار:

يقصد بالحجز وضع العقار تحت سلطة القضاء، بهدف منع المدين من التصرف فيه اضرار بدائنه والاصل أن الحجز على العقار يشمل الملكية كاملة أي الرقبة والانتفاع غير ان المشرع الجزائري في ظل التعديلات أجاز الحجز على حق الاستعمال او حق السكن أو حق الارتفاق أو الحقوق العينية التبعية كالرهن والامتياز وحدها دون حق الرقبة كما أجاز الحجز على العقار بالتخصيص رغم أنه منقول لكن حجزه مع العقار المخصص لخدمته[2] .

ج/ الحجز على التحصيل الزراعي :

وهو اجراء يسمح بوضع ثمار أو مزروعات أو غرس تحت يد العدالة، تكون أصلا ملكا للمتقاعس عن دفع الضريبة، وما يقلل من فعالية هذا الإجراء إذا كان المتقاعس سيء النية فانه يلجا إلى تأجير هذه الثمار والتصرف في عوائدها المالية.

د/ الحجز على الاثاث والمبيعات:

ويسمح هذا الإجراء بحجز الأثاث والمبيعات في الأسواق والمعارض، تكون في متناول المتقاعس عن دفع الضريبة بترخيص من قاضي القضاء الاستعجالي أو رئيس المحكمة[3] ، ويعد هذا الاجراء دون جدوى لسرعة تصرف المكلف المدين بالدفع في الاثاث والمبيعات وبيعها.

هـ/ الحجز الاستردادي " مطلبي او إدعائي":

وهذا الاجراء يسمح لبعض الاشخاص الذين يدعون أن لهم حقوق ملكية أو حقوق رهنية على ملك عقاري لدى الغير، يكون مستعد لتسليمه ويقلل من فعالية هذا الاجراء أن الغير مالك العقار لا يكون دائما مستعدا لتسليمه إلا تحت ضغوط وقيود معينة[4].

---

[1] - العربي شحط عبد القادر، طرق التنفيذ في المواد المدنية والادارية، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث،القاهرة، السنة 2014، ص 137 .

[2] - رحماني رابح ، محاضرة حول الحجز التنفيذي على العقارات والبيوع العقارية على ضوء قانون الاجراءات المدنية والادارية ،رئيس محكمة برج بوعريريج ، مجلس قضاء بوعريريج بالتنسيق مع الغرفة الجهوية للشرق للمحضرين القضائيين، ص 4 .

[3] - ميهوبي مراد ،المرجع السابق، ص 247 .

[4] - سوفلي حدة ، عملية التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة ماستر تخصص قانون إداري ، كلية الحقوق ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، السنة 2013 – 2012 ، ص 35 .

و/ الحجز الحدي أو التوقفي:

وهو اجراء تنفيذي يساهم فيه ثلاثة أطراف هم الدائن الاصلي، من له حق الحجز لدى المدين ، وله هو الآخر دين على عاتق شخص ثالث، ويسمح هذا الإجراء للمدين أن يحصل على دينه، قصد تبرئة ذمة الدائن الاصلي، غير أن محدودية هذا الاجراء وضيق التعامل به يقلل من فعاليته [1].

أولا: الطبيعة القانونية للحجز الاداري

نقصد بالطبيعة القانونية للحجز الإداري التكييف القانوني للحجز الاداري، فهل يخضع هذا الحجز إلى ما تخضع له الحجوز القضائية، وما ينظمها من نصوص واجراءات قانونية أم أنه يظل محتفظا بصفته الإدارية، وبالتالي يخضع لما تخضع له الأعمال أو التصرفات الإدارية؟

نجيب عن الطبيعة القانونية للحجز بدراسة الناحية الإدارية والإجرائية ونبينها فيما يلي:

1/ الطبيعة الادارية :

ذهب الفقه الإداري إلى القول أن لهذا الحجز طبيعة إدارية ، مستندا في ذلك إلى أساس الحق في الحجز الإداري – سند التحصيل –و قرار المدير الولائي للضرائب الذي يحل محل السند التنفيذي القضائي، بموجب القوة التنفيذية الممنوحة للجداول، و يترتب على ذلك أن أي تظلم من طرف المكلف بالضريبة لا يكون أمام القضاء إلا بعد إجرائه، أي أن رقابة القاضي لاحقة عليه وبالتالي يخضع قرار المدير الولائي للضرائب إلى إجراءات الصحة والبطلان للمعايير المقررة في قانون الإجراءات الجبائية.

2/ الطبيعة الاجرائية :

في حين ذهب اتجاه فقهي آخر إلى وجود طبيعة إجرائية للحجز الإداري، شأنه شأن الحجز القضائي المنظم في قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويترتب على هذا التكييف خضوع الحجز للقانون الخاص الذي ينظمه، من حيث الصحة والبطلان ومنازعات التنفيذ [2]واشكالاته المطروحة، كما يعد هذا النظام أكثر فعالية و سرعة في تحصيل مستحقات وديون الخزينة العامة.

---

[1] - ميهوبي مراد ، المرجع السابق، ص247 .

[2] - كوسة فوضيل، المرجع السابق، ص 34 .

في حين نجد البعض قد برروا الحجز الإداري بالقول بأن الأصل العام هو أن التنفيذ المباشر حق لإدارة الضرائب، والاستثناء هو التنفيذ الجبري القضائي الذي يتسم بطابعه الاجرائي.

ثانيا: اجراءات الحجز الاداري

يجب احترام القواعد العامة اثناء القيام بإجراءات الحجز الاداري مع مراعاة احكام المادة 147 قانون اجراءات جبائية، والمادة 664 قانون اجراءات مدنية وادارية ، وكذلك المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وتختلف اجراءات الحجز الاداري على المنقول منه على العقار، ونوضحها فمي يلي:

1/ اجراءات الحجز الاداري على المنقول

يقصد به الحجز على المنقولات المادية المملوكة للمكلف بالضريبة أو في حيازة من يمثله، وذلك بقصد بيعها لاستيفاء حقوق الخزينة العامة من ثمنها، ويتم الحجز على يد أعوان إدارة الضرائب المعتمدين قانونا أو المحضر القضائي[1]، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية ،ويشترط في حجز المنقول لدى المدين الشروط التالية:

أ- أن يكون المال المراد حجزه منقولا عاديا ، فان كان يعتبر عقارا بالتخصيص يخضع لإجراءات التنفيذ العقاري، وإن كان منقولا غير عادي يكون حقا للمدين في ذمة الغير، فيخضع لحجز ما للمدين لدى الغير.

ب . أن يكون المال المحجوز مملوكا للمدين.

ج . أن يكون المال المحجوز في حيازة المدين او من يمثله [2].

بعد استيفاء الشروط المذكورة سابقا تباشر عملية التحصيل الفوري ،وفقا لأحكام المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من طرف قابض الضرائب، ويوجه تنبيها بلا مصاريف للمكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هدا التحصيل [3].

---

[1] - القانون رقم 03/06 ،المؤرخ في 2006/02/20 ،المتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي ،الجريدة الرسمية ، رقم 14 مؤرخة في 2006/03/08 .

[2] - عمارة بلغيث، التنفيذ الجبري وإشكالاته ، دراسة تحليلية مقارنة لطرق التنفيذ وإجراءاته ومنازعاته، دار العلوم للنشر والتوزيع ،عنابة ،الجزائر ، السنة 2004، ص 87،ص88.

[3]- كوسة فوضيل ، المرجع السابق ، ص44.

ينفد الحجز بانتقال أعوان ادارة الضرائب أو المحضر القضائي الى المكان الذي توجد فيه الاموال المراد حجزها، وتتم عملية جردها ووصفها وذكرها في محضر الحجز، وتعيين حارس عليها وفقا لأحكام المادة 150 من قانون الاجراءات الجبائية أما إذا كان المكلف بالضريبة في حالة افلاس أو تسوية قضائية، تحتفظ الخزينة العمومية بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز، على جميع الاملاك التي تقع تحت امتيازاتها وفقا لأحكام المادة 149 من نفس القانون.

2/ إجراءات الحجز على العقار

عملا بنص المادة 147 قانون اجراءات جبائية تبدأ عملية الحجز على العقار بتوجيه تنبيه للمكلف بالضريبة بمجرد وجوب التحصيل بعد يوم واحد من تبليغ التنبيه، كما أنه ولتطبيق نظام الحجز الاداري يجب مراعاة الاحكام العامة الواردة بقانون الاجراءات المدنية والادارية مدعمة بالقواعد الخاصة التي يتضمنها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ويؤسس الحجز الاداري على توافر سند الحجز الممثل في القرار الصادر من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب كما يشترط عدم الحجز على العقار الا بعد حجز المنقول إذا لم تكف قيمته لتسديد الديون الضريبية المستحقة.

يتم حجز العقار إداريا طبقا للإجراءات التالية:

أ- انتقال اعوان ادارة الضرائب أو المحضر القضائي الى مكان العقار، ويمكنه الاستعانة بأي شخص يراه مناسبا، في حالة عدم وجود المدين أو في حالة رفضه دخول أعوان الجهة الحاجزة، ثم يتبع أعوان التنفيذ إجراءات الحجز، من حيث الانتقال وتحرير محضر حجز العقار ويشمل البيانات الاساسية لهذا العقار.

ب . كتابة تاريخ المحضر، مكانه، ساعته، وأوصاف العقار وما تعر له العون الحاجز من اشكالات وعقبات، وعلى يوم البيع ومكانه والقيمة الأولية للعقار.

ج. لم ينص قانون الاجراءات الجبائية على لزوم تسجيل محر حجز العقار حجزا اداريا، إلا أنه ينبغي ذلك خصوصا في الاحياء والمدن والمناطق التي يوجد فيها مكتب السجل العقاري.

بعد القيام بإجراءات الحجز الاداري على منقولات أو عقارات المكلف بالضريبة، يتم بيعها في المزاد العلني وفقا لإجراءات حددها القانون[1].

---

[1] - سوفلي حدة ، المرجع السابق، ص 39 .

3/ آثار الحجز الاداري

يترتب على الحجز الاداري الاثار المترتبة على الحجوز المقررة في قانون الاجراءات المدنية والادارية والتنفيذ الجبري سواء من حيث قطع مدة التقادم، أو من حيث الاثر النسبي لمنع المدين من التصرف في المال المحجوز، ووضعه تحت يد الجهة المختصة بالحجز تمهيدا لبيعه واستيفاء حقها من ثمنه، ومن حيث منع المدين من التصرف فلا يفيد منه الا الدائن الحاجز المتمثل في الادارة الجبائية- دون باقي دائني المدين الذين تقاعسوا عن الحجز أو التدخل فيه [1].

ثالثا: حراسة المحجوزات

حددت المادة 150 من قانون الاجراءات الجبائية الاحكام الخاصة بمصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من قبل الادارة الجبائية، حيث يتم تحديدها تبعا للتعريفات المحددة من قبل الوزير المكلف بالمالية، ويقع عبء دفعها على كاهل المكلفين بالضريبة، وكذا التكاليف الملحقة المحددة في نصوص خاصة وهناك حالتين في حساب مصاريف الحراسة وهما:

1- حالة الحارس المعين :حيث يمكن أن يستفيد زيادة على المصاريف المذكورة أعلاه من استرداد كل المصاريف المبررة، بشرط أن لا يزيد مبلغ هذه المصاريف على نصف قيمة الأشياء المحروسة.

2- أما إذا أوكلت الحراسة الى محشرة عمومية أو الى محلات عامة، تمارس تعريفات خاصة ، فإن هذه التعريفات هي التي يتم تطبيقها [2].

رابعا: الأموال غير القابلة للحجز

تناولتها المادة 636 من قانون الاجراءات المدية والادارية والتي تنص على" فضلا عن الاموال التي تنص القوانين الخاصة على عدم جواز الحجز عليها، لا يجوز الحجز على الاموال الآتية:

1/ الاموال العامة المملوكة للدولة، أو للجماعات الاقليمية، أو المؤسسات العمومية ذات الصبغة الادارية، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

2/ الأموال الموقوفة وقفا عاما أو خاصا، ما عدا الثمار والايرادات.

---

[1] ـ نجيب أحمد عبد الله ثابت الجبلي ، الحجز الإداري ، المكتب الجامعي الحديث، المكتبة القانونية، الاردن ،سنة 2007، ص 14 .

[2]- العيد صالحي المرجع السابق ،ص 13.

3/ أموال السفارات الاجنبية.

4/ النفقات المحكوم بها قضائيا إذا كانت قيمتها لا تتجاوز ثلثي (3/2) الأجر الوطني الأدنى المضمون.

5/ الأموال التي يملكها المدين ولا يجوز له التصرف فيها.

6/الأثاث وأدوات التدفئة والفراش الضروري المستعمل يوميا للمحجوز عليه، ولأولاده الذين يعيشون معه، والملابس التي يرتدونها.

7/ الكتب اللازمة لمتابعة الدراسة أو لمهنة المحجوز عليه، في حدود مبلغ يساوي ثلاث مرات الأجر الوطني الأدنى المضمون، والخيار للمحجوز عليه في ذلك.

8/ أدوات العمل الشخصية والضرورية، لأداء مهنة المحجوز عليه والتي لا تتجاوز قيمتها مائة ألف دينار (100000 دج) والخيار له في ذلك.

9/ المواد الغذائية اللازمة لمعيشة المحجوز عليه ولعائلته لمدة شهر واحد (01).

10/ الادوات المنزلية الضرورية، ثلاجة مطبخة أو فرن الطبخ، ثلاث (03) قارورات غاز، والاواني المنزلية الخاصة بالطهي والاكل للمحجوز عليه، ولأولاده القصر الذين يعيشون معه.

11/ الأدوات الضرورية للمعاقين.

12/ لوازم القصر وناقصي الأهلية.

13/ ومن الحيوانات الأليفة بقرة أو ناقة أو ست نعاج أو عشر عنزات، حسب اختيار المحجوز عليه، وما يلزم من التبن والعلف والحبوب لغذائها لمدة شهر واحد (01) وفراش الاسطبل".

الفرع الثالث

البيع

يشكل إجراء بيع المحجوزات آلية قانونية وضمانة فعلية، كرسها المشرع الجبائي الجزائري لتحصيل ديون الخزينة العمومية، على الرغم من تهديدها لوضعية المحجوز عليه المالية والإضرار بها.

فبعد انقضاء المهلة القانونية لإجراء غلق المحل التجاري او المهني والمحددة بستة (06) أشهر، واجراء الحجز المحدد بعشرة (10) أيام ، وفي حالة عدم استجابة المكلف بالضريبة المحجوز عليه، يكون من حق الادارة الجبائية مباشرة إجراءات عملية بيع المحجوزات.

يعتبر البيع أخطر إجراء تنفيذي في استيفاء الجهة الحاجزة "إدارة الضرائب" حقها من المبالغ المحجوزة المستحقة عن طريق الجهات القضائية المختصة (التصفية والافلاس القضائي)، ويجب أن يتم إعلام المكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها بعد الحصول على الاذن من قابض الضرائب المختص[1]، وأوجب المشرع الجبائي على الادارة الضريبية اتباع جملة من الاجراءات تحت طائلة البطلان، ومخالفتها تكون وجها من أوجه الطعن أو الاعتراض المثارة من قبل المكلف بالضريبة، حيث جاء في قرار لمجلس الدولة الغرفة الثانية رقم الملف 3712 الصادر بتاريخ: 2002/01/28 المتضمن " حيث أن المستأنفة تتدعي بان الاجراءات لم تتم طبقا للقانون وخاصة المادة 34 من الامر 31/96 والمعدل للمادة 392 من قانون الضرائب وبالتالي تطلب إبطالها.

حيث أن المادة 392 المعدلة بالمادة 34 من الأمر 31/96 تنص " تعدل المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتحرر كما يأتي" تتم الملاحظات على يد أعوان الادارة المكلفين قانونا وتسند الى القوة التنفيذية التي يمنحها الوزير المكلف بالمالية الجداول الضريبية" .

تكمن اجراءات التنفيذ في غلق المحل التجاري والحجز والبيع غير أن غلق المحل التجاري والحجز يسبقان وجوبا بتنبيه، يمكن تبليغه يوما كاملا بعد تاريخ وجوب استحقاق تحصيل الضريبة يأخذ قرار الغلق مدير الضرائب في الولاية بناء على تقرير المحاسب المتابع .

لا يمكن أن يتجاوز هذا الغلق مدة ستة اشهر، ويبلغ محضر قضائي قرار الغلق في مهلة عشرة أيام، ابتداء من تاريخ التبليغ، اذا لم يتحرر المكلف بالضريبة من دينه الضريبي أو لم يكتتب أجلا للتسديد يوافق عليه قابض الضرائب المتابع صراحة يقوم المحضر القضائي بتنفيذ قرار الغلق.

---

[1] /Gérald Legrande Recouvrement D"Impot (Organisation Et Contentious , Faculté contentieux , Faculté De Droit Et Sciences Economiques Et Politiques De Sousse, Tunis, P 210

حيث أن إجراءات الحجز والبيع المتخذة ضد المستأنفة انصبت على المحل التجاري ومكوناته، وأن المحل التجاري يكيف بمنقول وليس بعقار خلافا لما زعمته المستأنفة .

حيث ان الاعلان عبن البيع بالمزاد العلني تم عن طريق جريدة " LeMatin " ليوم 02 و03 أكتوبر، ونسخة منه أرسلت الى السيد رئيس محكمة الحراش لإبلاغه.

حيث أن إجراءات الحجز التنفيذي للمحل التجاري التابع للمستأنفة، وذلك لتحصيل الضريبة المستحقة، تمت وفقا لمتطلبات القانون، وعليه فان طلب المستأنفة لإبطالها غير سديد ويتعين رفضه [1].

أولا: اجراءات البيع

يجب على إدارة الضرائب أن تسلك جملة من الإجراءات، حتى تتمكن من القيام بعملية بيع المحجوزات لاستيفاء حقوقها وضمان تحصيل دين الخزينة العامة، ويمكن توضيحها فيما يلي:

1/ الإعلان أو الإشهار :

بعد استيفاء الإجراءات التمهيدية لعملية بيع المحجوزات، والمتمثلة في الحصول على الرخصة بغرض بيعها، إذ تمنح الرخصة لقابض الضرائب بالولاية بعد أخذ رأي الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه[2]، وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من طرف الوالي خلال مدة ثلاثين (30) يوما، من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه، يمكن لمدير الضرائب بقوة القانون أن يرخص لقابض الضرائب المباشرة للقيام بعملية البيع [3].

إلا أنه إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو أي سلع أخري قابلة للتحلل تشكل تهديدا على سلامة المحيط فيجوز الشروع في عملية البيع المستعجل للمحجوزات استنادا على ترخيص مدير الضرائب بالولاية تطبيقا لأحكام المادة 146 الفقرة الخامسة من نفس القانون.

---

[1] - مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم الملف 3712 المؤرخ في 2002/01/28، مجلة مجلس الدولة عدد خاص المنازعات الضريبية، 2003، ص70، ص71 .

[2] –المادة 146 . الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية .

[3] . المادة 146 . الفقرة 4 من قانون الاجراءات الجبائية.

بعد الحصول على ترخيص لبيع المحجوزات، تباشر عملية الإشهار بالبيع، حيث لا يمكن أن يجرى البيع إلا بعد عشرة (10) أيام من إلصاق (نشر) الاعلانات، ووفقا للشكليات التالية:

يجب أن يتضمن الاعلان : لقب كل من صاحب المحل التجاري ، والقابض المباشر للمتابعة واسميهما وموطنيهما والرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها، ومختلف العناصر المكونة للمحل التجاري ، وطبيعة عملياته، ووضعيته، وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل، ومكان ويوم وساعة فتح المزاد، ولقب القابض الذي يباشر البيع ، وعنوان مكتب القباضة.[1]

لقد نص المشرع على عملية إلصاق الإعلانات ووجوبا، وبسعي من القابض المباشر للمتابعة، وتكون على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي ، حيث يوجد المحل التجاري، وفي المحكمة التي يوجد المحل التجاري في إقليم اختصاصها، ومكتب القابض المكلف بالبيع ،كما أنه يمكن للأشخاص المعنيين الاطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع على عقد المحل التجاري المحجوز، وقبل مباشرة البيع يجب التأكد من الأشياء المحجوزة وذلك بإعادة وصفها في محضر [2].

ويتم الإشهار بإدراج الاعلان المذكور أعلاه قبل عشرة (10) أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الاعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية، حيث يوجد المحل التجاري، ويتم إثبات القيام بالإشهار بالإشارة إليه في محضر البيع.

وفي حالة مخالفة الاجراءات المنصوص عليها أعلاه، وعدم مراعاة شكليات الاشهار ،لا يجوز حينها إجراء البيع، ويمكن وضع دفتر شروط، ويجوز للأشخاص المعنيين الاطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع على نسخة من عقد الإيجار للمحل التجاري المحجوز.[3]

---

[1] – صالحي العيد ، المرجع السابق ، ص 139.

[2] – كوسة فوضيل ، المرجع السابق ، ص 43.

[3] – صالحي العيد ، المرجع السابق، ص 140.

2/ رسو المزاد :

تتم عملية البيوع العلانية لمنقولات المكلف بالضريبة، المتأخر عن دفع ما عليه من ديون ضريبة إما على يد أعوان المتابعات وإما على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد طبقا لنص المادة 152 من قانون الاجراءات الجبائية.

بعد تمام إجراء عملية بيع المحجوزات علنيا ، يرسو المزاد على الثمن الاعلى المعروض، والذي يجب أن يساوي أو يفوق ثمن السعر الافتتاحي ويلتزم الراسي عليه المزاد بدفع الثمن نقدا وفي الحال، ولذلك إذا منحه القائم بالتنفيذ مهلة كان مسؤولا شخصيا عن الوفاء[1]، بإضافة جميع مصاريف البيع وفي حالة عدم دفع الثمن أو الفرق الناتج عن البيع الحاصل بعد مزاد لآخر راغب فيه، تمارس المتابعات من قبل القابض المختص، كما هو الحال في مجال الضرائب المباشرة، وذلك بموجب محضر بيع أو سند تحصيل يدرجه في التنفيذ مدير كبريات المؤسسات ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه عملا بنص المادة 151 ف3 من قانون الاجراءات الجبائية.

ويعد محضر بيع من قبل القابض، وتسلم نسخة منه للمشتري ولصاحب العمارة، حيث يشغل المحل التجاري المحجوز.

3/ صياغة عقد الملكية:

بعد قبض ثمن البيع نقدا، تلجأ الإدارة إلى الإجراءات القانونية لتحويل ملكية المحل التجاري، حيث تتم صياغة عقد تحويل الملكية على يد مفتش رئيس قسم شؤون الاملاك والعقارات بالولاية، بالاطلاع على محضر البيع ودفتر الشروط عند الاقتضاء، ويخضع لشكليات التسجيل على نفقة المشتري طبقا لنص المادة 151 ف 3 السالفة الذكر، ثم يتم تسجيل العقد المتضمن تحويل الملكية ويكون ذلك وجوبا قبل اللجوء إلى النشر.[2]

4: نشر البيع :

تخضع عملية بيع المحجوزات للنشر، بسعي من طرف القابض المباشر للمتابعة في أجل شهر (01) واحد، ابتداء من تاريخه وذلك في شكل مستخرج أو إشعار، يصدر في

[1]– بلغيث عمارة ، المرجع السابق ، ص 92 .

[2] – زرفان خولة وشوافة منال، المرجع السابق ، ص 38.

جريدة مؤهلة لنشر الاعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية، حيث يستغل المحل التجاري على أن يكون مكان الاستغلال هو المكان الذي قيد فيه البائع في السجل التجاري .

ويتضمن هذا المستخرج وجوبا وتحت طائلة البطلان البيانات التالية :

_ بيان تاريخ التحصيل، مقداره ورقمه، المكتب حيث تمت هذه العمليات.

وفضلا عن ذلك يبين تاريخ العقد ولقب واسم وموطن كل من المالك السابق والجديد، وكذلك طبيعة المحل التجاري، ومقره والثمن المشروط بما في ذلك التكاليف أو التقدير الذي كان أساس لتحصيل حقوق التسجيل، وبيان الأجل المحدد أدناه، للمبادرة بالاعتراضات واختيار الموطن في إقليم اختصاص المحكمة.

5 ـ آجال الاعتراض وإجراءات النشر

لقد وردت آجال الاعتراض وإجراءات النشر ضمن الاحكام التالية:

– يحدد النشر فيما بين اليوم الثامن (08) واليوم الخامس عشر (15) بعد الإدراج الأول.

– وخلال الخمسة عشر (15) يوما بعد الادراج الاول، يقوم القابض المباشر للمتابعة بالنشر في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية.

ـ تستلم الاعتراضات بمقر مكتب قباضة الضرائب المعنية، ويجوز لكل دائن قدم اعتراضا في أجل الثلاثين (30) يوما التالية للنشر الاخير، أن يطلع في أجل أربعين (40) يوما بعد النشر الأخير، وفي المقر المذكور على نسخة من عقد البيع أو على أحد أصوله، وكذا على الاعتراضات إن وجدت، أما إذا لم يصدر أي اعتراض في أجل الثلاثين (30) يوما المذكورة، يكون كل من المشتري والقابض المباشر للمتابعة بريئي الذمة إزاء الغير.

ثانيا: حالات بيع خاصة:

استثنى المشرع الجبائي حالتين عن الإجراءات المتبعة سابقا في عملية تنفيذ إجراءات المتابعة ، وأحاطهما بنوع من الخصوصية وتتعلق الأولى بالبيع المنفرد لعناصر المحل التجاري ، بينما الثانية تتعلق بالبيع بالتراضي.

1/ حالة البيع المنفرد:

حيث أن الأصل أن المحل التجاري يتم بيعه مجملا أي بجميع عناصره، غير أن هناك حالات يجوز فيها عند الاقتضاء القيام بالبيع المنفرد لواحد أو عدة من العناصر المادية، المكونة للمحل التجاري المحجوز وفقا للشروط التالية:

1- أن يكون ذلك بناء على ترخيص من المدير الولائي للضرائب.

2- أن لا يقوم أي دائن خلال العشرة(10) أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته، والمسجل قبل خمسة عشرة (15) يوما على الأقل من التبليغ المذكور، بالتقدم الى القابض المباشر للمتابعة، وأن يطلب منه إجراء بيع المحل التجاري بجملته [1].

2/ حالة البيع بالتراضي:

في حالة قصور المزاد، يباع المحل التجاري بالتراضي ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية [2]، الخاصة بالبيع بالتراضي للمنقولات ، حيث تتم البيوع علنيا لمنقولات المكلفين المتأخرين.

فإذا حصل – بالنسبة لنفس المنقولات- ألا تصل العروض التي تستقر عندها جلستا (02) بيع بالمزاد العلني الى المبلغ المقدر للبيع، يجوز لقابض الضرائب المباشر للمتابعة، أن يجري البيع بالتراضي ضمن الشروط والاجراءات التالية:

2-1 -**الشروط:**

-لا يتم البيع بالتراضي إلا بمبلغ يساوي على الاقل المبلغ المقدر للبيع والذي يساوي مبلغ السعر الافتتاحي.

- يتم ذلك بترخيص من مدير كبريات المؤسسات أومن المدير الجهوي للضرائب ، أو من مدير الضرائب بالولاية.

- يتم البيع وفقا لقواعد الاختصاص المحددة بموجب قرار من المدير العام للضرائب.

---

[1] -المادة 151 من قانون الاجراءات الجبائية .

[2] - المادة 152 - 153 قانون الإجراءات الجبائية .

2 -2 - **الإجراءات :**

- لا يجري البيع بالتراضي إلا إذا لم يصدر أي عرض آخر يفوق العرض المسجل لهذا الغرض في غضون خمسة عشر (15) يوما، اعتبارا من تاريخ اعلان ثالث، يتم عن طريق الصحافة وإعلانات إلصاق على باب قباضة الضرائب المختلفة، ومقر المجلس الشعبي البلدي للمكان حيث يتم البيع, وتستلم طلبات المشترين المعنيين في الأجل المذكور من قبل القابض المباشر للمتابعة .

لا يقبل أي عرض بغرض الشراء بالتراضي، إلا إذا كان مصحوبا بدفع وديعة، يساوي مبلغها عشرة(10/1) هذا العرض لدى صندوق القابض المكلف بالبيع، ولا ينتج عن سحب العرض قبل انقضاء أجل خمسة عشر (15) يوما المذكور أعلاه ، إرجاع الوديعة التي تظل كسبا للخزينة العامة.

ثالثا: نتائج التنفيذ

تتمثل نتائج تنفيذ ممارسة المتابعات في مواجهة المكلف بالضريبة المدين فيما يلي:

1- يعد كل سند يتعلق بالمتابعة قد تم تبليغه ليس لتحصيل القسط الواجب تحصيله من الحصص المقيدة فيه فحسب بل حتى لتحصيل جميع الاقساط من نفس الحصص، التي قد يحل استحقاقها قبل أن يسدد المكلف بالضريبة دينه عملا بنص المادة 148 من قانون الاجراءات الجبائية .

2- في حالة الافلاس أو التسوية القضائية ، تحتفظ الخزينة بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز، على جميع الاصول التي تقع تحت امتيازها وفقا لنص المادة 149 من قانون الاجراءات الجبائية.

3- يلغى قانونا رسو المزاد أو البيع بالتراضي، الذي يتم ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 153 جميع الامتيازات المسجلة، ويسقط حق الدائنين المسجلين في متابعة ثمن المحل التجاري المبيع ويحتفظون سويا مع الخزينة صاحبة الامتياز بحقهم في الافضلية على الثمن غير القابل للمزايدة عليه.

4- تكون شروط الايجار الذي يؤول له قانونا من شأن المشتري. [1]

[1] - صالحي العيد ، المرجع السابق ،ص 145 .

الفرع الرابع

إجراءات التحصيل الخاصة

على هامش إجراءات المتابعة وبعد سعي الدولة بكافة الوسائل لتحصيل دينها الضريبي من قبل المكلفين بدفع الضريبة، يمتلك قابض الضرائب إجراءات أخرى للحصول على دفع الضريبة [1] ، والتي من شأنها الضغط على المكلف بالضريبة الذي تقاعس عن دفع ما عليه من ديون ضريبية مستحقة الدفع، وتسوية وضعيته الحبائية، وتحصيل حقوق الخزينة العامة في الآجال المقررة .

أولا: امتياز الخزينة العامة

تعد الخزينة العامة هي مصدر التمويل لنشاط الدولة من خدمات مرافق ومرتبات ونحوها، وحتى تتمكن الدولة من تسيير مرافقها وتقديم خدماتها، لابد لها من تمويل يصب في الخزينة العامة التي تتكفل بإدامة الانفاق مما يردها من موارد، ومن بين الموارد التي تمدها بالمال اللازم الرسوم والضرائب، وما يتم تحصيله من غرامات على المخالفين وغيرها، ولضمان استيفاء الدولة لمالها بذمة المكلفين بالضريبة، وكذا لسرعة الاستيفاء والحصول على مستحقاتها كاملة ودون مزاحمة الدائنين الآخرين وفر لها المشرع حق الامتياز [2] .

لقد اعتبر المشرع الجزائري الدين الضريبي دينا ممتازا على جل الديون الاخرى تناولته المادة 991 من القانون المدني الجزائري، وكذلك المواد من 380 الى 386 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، يكون للخزينة العمومية حق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة، حيث يستوفى دين الضريبة قبل غيرها من الديون الاخرى عملا بنص المادة 991 من القانون المدني الجزائري، وهذا ما أقره مجلس الدولة في القرار رقم 1763 المؤرخ في 2001/07/30 في قضية بين ادارة الضرائب وشركة صوراس حيث " تتمتع ادارة الضرائب طبقا للمادة 991 من ق م و380 من ق ض م بحق امتياز الخزينة العامة

---

[1] – بدايدية يحي، الاطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري ،مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة، 2012/2011 ، ص 67.

[2] – بيان يوسف رجيب، شرح القانون المدني حقوق الامتياز، دراسة مقارنة في قوانين الدول العربية مع فقه الشريعة الاسلامية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص180 ، ص 181.

في مادة التحصيل، وحق الافضلية في استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة [1] ، كما أكد هذا المبدأ في قراره رقم 309 الصادر بتاريخ: 2003/04/15 في قضية مدير البنك الجزائري الخارجي بتلمسان ومديرية الضرائب ومن معها لولاية تلمسان، أين قضى بحق الامتياز لضمان الدين الضريبي[2] .

والهدف من جعل دين الضريبة دينا ممتازا على كافة أموال المكلف المدين للإدارة الضريبية، إنما يعكس رغبة المشرع في جعل الأولوية لسداد الضريبة المستحقة ، وضمانا لتحصيله تحصيلا كاملا وحماية لحقوق الخزينة العامة، كما يعكس رغبة المشرع في جعل دين الضريبة يفلت من قاعدة المساواة بين الدائنين لحماية حقوق الدولة وبالتالي الحفاظ على المصلحة العامة[3].

ويكون حق امتياز الدين الضريبي في المرتبة الثانية بعد المصاريف القضائية، ويشمل حق الامتياز مجمل الديون الضريبية المطالب بها المتمثلة في مقدار الضريبة والغرامات التأخيرية، وتكون المبالغ المستحقة للخزينة العامة، وتشكل هذه الاموال عادة منقولا كأمتعة ومحصولات، وقد يمتد الامتياز الى عقار اذا لم يكف المنقول، فيصبح الامتياز عقاريا بطريقة عرضية[4]، والذي يخضع لإجراءات الشهر بالمحافظة العقارية الواقعة بدائرة اختصاصها مكان العقار.

ثانيا: إشعار الغير الحائز

لم يتناول التشريع الجبائي الجزائري إجراء إشعار الغير الحائز بشكل مفصل يسهل تطبيقه، وبالنظر الى توسيع دائرة ضمان تحصيل ديون الخزينة العمومية، أجاز المشرع الجبائي الجزائري من خلال نص المادة 372 والمادة 387 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة متابعة الغير الحائز في إطار التزامات الغير في مجال الضرائب المباشرة.

---

[1] – سايس جمال، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر،2012، ص 207

[2] – قرار مجلس الدولة رقم 309 الصادر بتاريخ: 15/ 2003/04 .

[3] – زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وادارة الضرائب، كلية الحقوق والعلوم السياسية، كلية الحقوق ، تخصص ادارة ومالية ، جامعة امحمد بوقرة ، بومرداس، 2012/2011 ، ص 124.

[4] – المعروسي أنور، الحقوق العينية التبعية، التأمينات العينية، منشاة المعارف، الاسكندرية،مصر،2003، ص 532 .

1. مفهوم إشعار الغير الحائز (A T D)

ويمكن تعريف الاشعار الغير الحائز على أنه" مطالبة أحد المدينين للمكلف بالضريبة بعدم تمكين هذا الأخير من دينه وتحويله للخزينة العمومية "[1] .

ومن المؤكد أن إشعار الغير الحائز يمثل وسيلة قانونية، تمكن قابض الضرائب من تنفيذ تحصيل الديون الضريبية تنفيذا جبريا في مواجهة المكلف بالضريبة، وذلك بموجب قرار صادر عن المدير الولائي للضرائب بطلب من قابض الضرائب المكلف، لتحديد الاموال التي سيجري عليها التنفيذ، والتحفظ على باقي الاموال المحجوزة ومنع التصرف فيها[2] .

فلا يجوز إصدار إشعار الغير الحائز لأمول او منقولات المحجوز لديه، إلا اذا كانت الديون مستحقة الأداء، وباشرت الادارة الضريبية تنفيذ اجراءات المتابعة، هذا ما كرسه مجلس الدولة الجزائري في قراره[3] والمتضمن: " حيث ان النزاع الحالي يخص إشعار الغير الحائز الدي بموجبه تم تحصيل مبلغ 10000000 دج من طرف قابض الضرائب المبلغ الذي كان مودعا من طرف المستأنف "خ ح" بحسابه المفتوح لدى صندوق التوفير والاحتياط .

وحيث أنه للمطالبة باسترجاع المبلغ المذكور، استند المستأنف على دفع أصلي، يتمثل في عدم استحقاق الضريبة موضوع اجراء التحصيل، وأثبت ذلك عن طريق مراسلة صادرة عن المركز الوطني للسجل التجاري، ومحضر اثبات حالة المتضمن تصريح ممثل الشركة المعنية، الذي يفيد أن الشركة لم تتعامل مع المستأنف خلال الفترة المعنية بفرض الضريبة، حيث أن الدفع المثار مؤسس وبالنتيجة إصدار إشعار الغير الحائز غير مبرر قانونا، وحيث أن القرار المستأنف القاضي برفض دعوى المدعي المستأنف قد أخطأ، إذن في تطبيق المادتين 384 و387 من ق ض م ر م التي تجيز إصدار إشعار الغير الحائز.

---

[1] – ابتسام بغدالي ،مسطرة إشعار الغير الحائز بين التسليم الفوري والتقاعس في التفعيل، باحثة دكتوراه،القانون الاداري ،مقال منشورة بالجريدة الالكتونية القانونية العدد 22 ،ص3، www,Alkanounia,Com, الساعة 47: 09 صباحا يوم : 2016/04/25 .

[2] – زرفان خولة وشوافة منال، المرجع السابق، ص 31 .

[3] – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار مجلس الدولة رقم 10956 المؤرخ في 16/ 12/ 2003 ، مجلة مجلس الدولة ، السنة 2004،عدد رقم 05، ص189 .

و لهذه الاسباب يقضي مجلس الدولة في الموضوع ابطال إشعار الغير الحائز موضوع النزاع".

كما أكد مجلس الدولة على احترام اجراءات المتابعة في العديد من قراراته منها القرار [1] المتضمن ما يلي: " يتضح أن إصدار إدارة الضرائب للإشعار محل النزاع خارج تبليغ الجدول المتضمن الضريبة محل النزاع وبالتالي يعتبر الإجراء المتخذ والمتمثل في إشعار الغير الحائز مخالف للقانون".

2. نطاق التطبيق

يمكن تمييز نطاق تطبيق اجراء إشعار الغير الحائز من حيث الديون الضريبية، أو من حيث الاموال، أو من حيث الأشخاص، ونوضح ذلك في النقاط التالية:

2. 1. تطبيق إشعار الغير الحائز من حيث الديون الضريبية

يشمل هذا الاجراء كافة الديون المتحملة بشكل مشروع لدى قابض الضرائب المكلف بالتحصيل بغض النظر على العيوب التي قد تكون مستها في مرحلة تقدير الوعاء والتصفية سواء من الناحية الاجرائية أو من ناحية المشروعية شريطة أن تكون مستحقة الأداء في تاريخ تبليغ الإشعار بالدفع وتنفيذ الالتزام

2.2 تطبيق إشعار تطبيق إشعار الغير الحائز من حيث الأموال

يتعين حيازة الأموال لدى الغير في حدود مبلغ الدين الضريبي المبين في إشعار الغير الحائز، وعند عدم كفايتها في حدود ما يحوزه الغير، ينصب إشعار الغير الحائز على الأموال فقط دون القيم المنقولة، كما يمتد مفعوله الى الديون بأجل التي ستؤدى بعد تبليغ الاشعار الى الديون المشروطة التي للمدين لدى الغير الحائز التابعين من قبيل الأجور والصفقات العمومية.

2. 3. تطبيق إشعار الغير الحائز من حيث الأشخاص:

يمكن أن ينقسم الاشخاص الذين يباشر اجراء إشعار الغير الحائز في مواجهتهم الى فئتين ، تمثل الفئة الأولى ملزمة بأداء المبالغ المودعة لديهم بصفة تلقائية ويصرف النظر في هذه الحالة عن وجود تعرض من طرف المكلف بالضريبة أو الغير الحائز، وفئة ملزمة بأداء المبالغ الحائزة لها بناءا على طلب من قابض الضرائب المكلف بالتحصيل مثل

---

[1] – قرار مجلس الدولة رقم 939 الصادر بتاريخ: 2003/12/16 .

إشعار الغير الحائز الموجه للبنوك، عملا بنص المادة 372 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في إطار التزامات الغير في مجال الضرائب المباشرة .

3/ الظروف المانعة لاستعمال إشعار الغير الحائز:

يمكن اجمال الظروف المانعة والتي تحول دون تطبيق اجراء إشعار الغير الحائز في مواجهة المكلف بالضريبة المدين في النقاط التالية:

أ ـ صدور حكم قضائي أي أمر استعجالي يتضمن رفع اليد ووقف التنفيذ.

ب ـ إلغاء الضريبة المتنازع عليها.

ج– قبول طلب المكلف بالضريبة المدين لطلب إرجاء دفع الضريبة المقرر بنص المادة 74 من قانون الاجراءات الجبائية .

دـ قبول قابض الضرائب لطلب المكلف بالضريبة المدين والمتضمن تقسيط المبلغ المطالب به، ويعتبر هذا الاجراء وديا وسابقا لعملية التنفيذ الجبري والمتابعات.

هـ الظروف القاهرة أو الطارئة ففي هذه الحالات وبترخيص من رئيس الجمهورية ثم الوزير المكلف بالمالية ثم الوالي يعفى المكلف بالضريبة من هذا الاجراء.

4. آثار الاشعار الغير الحائز:

خلافا لما هو مقرر في حجز ما للمدين لدى الغير، فانه لا وجود لإجراء الاتفاق الودي وتوزيع الاموال المحجوزة بموجب إجراء إشعار الغير الحائز، فالغير الحائز غير ملزم أصلا بالإدلاء بتصريحه الايجابي أو السلبي[1]، بل لا تمكنه حتى من ابداء أية ملاحظة بهذا الخصوص أو أي تحفظ ،وإنما التسليم الفوري للمبالغ المحجوزة لديه، والمستحقة في حالة الحجز التنفيذي الى القابض المكلف بالتحصيل بينما في إجراء الحجز ما للمدين لدى الغير والتي لها نفس الغاية، فبهذا الاجراء تحجز الأموال بين يدي المحجوز لديه بناءا على أمر قضائي، إذ تتم المصادقة على الحجز، حيث تعقد جلسة الاتفاق الودي وإن كثر الحاجزون، ولا يمكن تسليم الأموال المحجوزة لفائدة الدائنون إلا بوجود حكم قضائي نهائي.

---

[1] . ابتسام بغدالي، المرجع السابق.، ص 3.

وعليه يمكن أن نخلص إلى أن إشعار الغير الحائز هو تنفيذ لأشخاص القانون العام الذين يتوفرون على امتياز بخصوص ديونهم، وهو كما قال الأستاذ عبد الرحيم الكبنداري " أن الاشعار للغير الحائز مؤسسة استحدثت نتيجة تحوير وتطويع المشرع لمؤسسة قانونية موجودة أصلا ، وهي الحجز ما للمدين لدى الغير مع إضافات ترمي الى تجاوز نقائص هذه المؤسسة والاستفادة من مكامن قوتها"[1].

ثالثا: حجز ما للمدين لدى الغير:

نظم المشرع الجزائري إجراء حجز ما للمدين لدى الغير في المواد من 667 الى 686 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، وأحاطه بقدر وافي من العناية، سعيا منه لتحديد المراكز القانونية والمالية للمتعاملين، وتوضيح الإجراءات المتبعة في تطبيقه، تفاديا لأي نزاع محتمل.

1/ مفهوم حجز ما للمدين لدى الغير:

وهو الحجز الذي تحت يد غير المدين على حق المدين في ذمته أو عين منقولة مملوكة للمدين في حيازته، والهدف منه منع هذا الغير من الوفاء بما في يده أو تسليمه للمدين، وذلك تمهيدا لاقتضاء الحاجز حقه من المال المحجوز او من ثمنه بعد بيعه [2]، توقعه ادارة الضرائب على ما يكون للمكلف بالضريبة من حقوق في ذمة الغير أو منقولات مادية في حيازة هذا الغير ، فهذا النوع من الحجز لا يقع على عقار ويفترض وجود ثلاثة أطراف الاول هو الدائن "الحائز" والثاني هو المدين "المحجوز عليه "والثالث هو مدين المدين "المحجوز لديه" أو من في حيازته منقولات المدين المحجوز عليه فحجز ما للمدين لدى الغير هو الوسيلة التي تستخدمها ادارة الضرائب لتجميد ديون المكلف بالضريبة اذ تقوم بتوقيع الحجز على ما يكون لمدينه من حقوق او منقولات في ذمة الغير أو في حيازة هذا الغير وفقا لأحكام المادة 667 من قانون الاجراءات المدنية والادارية [3].

2/ الاجراءات والشروط:

ويكون تنفيذ الجدول المدرج قانونا في التحصيل وجوبا في حق المكلف بالضريبة المقيد فيه، وكذلك في حق ممثليه أو من شاركه في المصلحة وفي حق كل شخص مستفيد من وكالة أو إنابة، تسمح له بممارسة عمل أو عدة أعمال خاضعة للضريبة وفقا لأحكام

---

[1] – المرجع نفسه، ص 4 .

[2] –العربي شحط عبد القادر، المرجع السابق، ص 142 .

[3] – فوضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 49 .

المـادة 372 مـن قانـون الضـرائب المباشـرة والرسـوم المماثلـة، بعـد تبليـغ الجـدول، وإلا كـان الاجـراء المتخـذ مخالفـا للقـانون، مـع مراعـاة جميـع الشـروط التـي ينبغـي توفرهـا والمتمثلـة فيمـا يلي:

أ/ ان يكون حق الدائن محقق الوجود.

ب/ أن يكـون حـال الاداء أمـا بالنسـبة لمقـدار الـدين، فـلا يشـترط أن يكـون معـين المقدار، وفي هذه الحالة يجب أن يقدره القاضي الذي يصدر الامر بتوقيع الحجز.

ج/ أن يكـون محـل الحجـز حقـا أو ملكـا منقـولا، بحيـث لا يجـوز توقيـع حجـز مـا للمـدين لدى الغير على العقار [1]، وموجود وقت الحجز لدى الغير.

فعنـدما لا يقـوم المكلـف بالضـريبة بتسـديد الضـريبة المفروضـة عليـه تقـوم ادارة الضـرائب بوضـع حجـز مـا للمـدين لـدى الغيـر لفائـدة الخزينـة العموميـة، ولا يمكـن رفـع اليـد عـن امـوال المكلـف بالضـريبة المديـن والأمـر بوقـف الحجـز المطالـب بـه مـن طـرف ادارة الضـرائب الا بعـد طـرح النـزاع علـى القضـاء المخـتص وهـذا مـا قضـى بـه مجلـس الدولـة فـي القـرار المتعلـق بـالملف رقـم 05543 الصـادر بتـاريخ: 2002/10/15 " حيـث رفـع المكلـف بالضـريبة دعـوى أمـام الغرفـة الإداريـة القسـم الاسـتعجالي لـدى مجلـس البليـدة مـن اجـل الغـاء اشـعار الحجز فأصدرت الغرفة الادارية قرار ا بعدم الاختصاص.

حيـث رفـع المكلـف بالضـريبة دعـوى أمـام الغرفـة الإداريـة "قاضـي الموضـوع" مطالبـا برفـع الحجـز المضـروب علـى المبلـغ الموجـود لـدى امـين الخزينـة العموميـة بحجـة أنـه قـدم تظلمـا الـى ادارة الضـرائب ولـم تجـب عنـه وأنـه قبـل الاجابـة تـم حجـز مـا للمـدين لـدى الغيـر ووضـع المبلغ في الخزينة العمومية.

حيـث إن رفـع الحجـز المضـروب علـى المكلـف بالضـريبة، كـان يجـب أن يكـون مؤقتـا وتحفظيـا، وأنـه وفـي هـذه الحالـة، كـان يجـب أن يثبـت المكلـف بالضـريبة أن المبلـغ المطلـوب دفعه، أو أن إجراءات فرض الضريبة عليه هي موضوع نزاع مطروح أمام القضاء.

حيـث جـاء فـي قـرار مجلـس الدولـة تحـت رقـم 5543 المـؤرخ فـي 2002/10/15 الصـادر أمـام الغرفـة الثانيـة، " أن القـرار المسـتأنف تضـمن أسـباب رفـع الحجـز كـون ان المكلـف بالضـريبة قـد تظلـم أمـام الجهـة الاداريـة، واعتبـر هـذا الاجـراء يوقـف الـدين الجبـائي،

---

[1] –عمارة بلغيث ،المرجع السابق، ص 105 .

بينما احكام المادة 398 من قانون الضرائب تقضي في جميع الحالات ان الاعتراض على صحة الضريبة يكون امام القضاء المختص"[1] .

ومما لاشك فيه أن أكثر وأهم ما يكون للمدين لدى الغير من أموال هو ما قد يودعه الشخص لدى البنك، باعتباره المستأمن عليها ووجود الاموال لدى البنوك يأخذ صورا متعددة تختلف بتعدد العمليات المصرفية، والمشرع الجزائري اتبع اجراءات ما للمدين لدى الغير وهو البنك، وذلك بأن يقوم المحضر القضائي بإخطار البنك والحجز على الرصيد مباشرة، ويمنع المدين من التصرف فيه، ويبلغ في أجل ثمانية أيام (08) من تاريخ الحجز طبقا لنص المادة 674 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، وبعد ذلك يقوم المحجوز لديه وجوبا بتقديم تصريح مكتوب عن الاموال المحجوزة لديه يسلمه للمحضر القضائي او الى الدائن، خلال أجل أقصاه ثمانية (08) أيام التالية من التبليغ لأمر الحجز، وهذا طبقا لنص المادة 677 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، مع وجوب التصريح بمقدار المبلغ المالي الموجود من عدمه[2]، اذا كان الحجز متعلقا بأموال منقولة مادية طبقا لنص المادة 677 ف 2 من ذات القانون.

3. آثار حجز ما للمدين لدى الغير:

يرتب إجراء حجز ما للمدين لدى الغير العديد من الآثار ذكرها فيما يلي:

3- 1- حبس كل ما يستحق للمحجوز عليه الى يوم البيع في يد المحجوز لديه ما لم يودع مبلغا مساويا ضمانا للمبلغ المحجوز من أجله

3- 2- يرتب الحجز آثاره من تاريخ إعلام المحجوز لديه بمحضر الحجز، فادا اراد المحجوز لديه أو المحجوز عليه التخلص من الحجز عليهما، اللجوء الى إيداع الدين الضريبي المستحق، ويترتب على الايداع زوال الحجز على المال وانتقاله الى المبلغ المودع ، كما أنه لا يلزم تعيين حارس في هده الحالة ، لان جوهر الحجز في منع المحجوز لديه من الوفاء، أو تسليم ما لديه للمحجوز عليه، فالمحجوز لديه حارس بقوة القانون، أما إذا

---

[1] – مجلة مجلس الدولة ، المرجع السابق، ص 87، ص 88 .

[2] – قوادرية سفيان، حجز ما للمدين لدى الغير في ظل القانون 08/09 ، مذكرة التخرج من المدرسة العليا للقضاء، 2010/2007 ، ص 15 .

شعر بتعسف إدارة الضرائب ، وعدم احترامها لشروط هذا الاجراء، يمكنه اللجوء الى القضاء طالبا رفع اليد عن المحجوز[1].

رابعا: الرهن القانوني:

تحرص التشريعات الضريبية على احاطة الدين الضريبي بضمانات عديدة، من شانها أن تحول دون ضياعه، وفي هذا الاطار عمد المشرع الجبائي الجزائري الى تعزيز هذه الضمانات من خلال النص على الرهن القانوني كأحد التأمينات العينية التبعية، لضمان تحصيل الدولة لديونها الضريبية ضمن جملة من الشروط والاجراءات الصارمة.

1. مفهوم الرهن القانوني:

الرهن القانوني هو الرهن الذي ينشأ بنص القانون، وعادة يتقرر بالنظر الى نوعية الدائن، اما لأنه يستحق حماية خاصة، مثلما هو الحال بالنسبة للأشخاص تحت الوصاية، وإما لأن الأمر يتعلق بجماعة عامة يكون من المناسب منحها سلطات خاصة.

وقد تابع المشرع الجزائري المشرع الفرنسي في اعتبار الرهن القانوني نوعا من أنواع الرهن الرسمي طبقا لنص المادة 883 من القانون المدني الجزائري، لكنه مع ذلك خالفه في عدم النص على الحالات التي ينشأ فيها الرهن الرسمي بقوة القانون.

وبالرجوع الى القوانين الخاصة، نجد المشرع نص صراحة على حالات ينشأ فيها الرهن الرسمي بنص القانون ،نذكر منها الرهن القانوني على الأملاك العقارية للمدينين بموجب نص المادة 96 من قانون المالية ،2003 وتنفيذا لمحتوى المادة 96 أصدر المشرع المرسوم التنفيذي رقم 06/ 132 المؤرخ في 03 أبريل 2006 [2]، المتعلق بالرهن القانوني لفائدة المؤسسات المالية ومؤسسات أخرى، وكذلك نص المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

2 . تطبيق الرهن القانوني في مجال الضرائب والرسوم المماثلة:

يعتبر الرهن العقاري آخر اجراء تم منحه من قبل المشرع الجبائي لقابض الضرائب، يتم بطلب من القاضي للحصول على ترخيص لأجل استيفاء جميع ديون

---

[1] - فوضيل كوسة ، المرجع السابق، ص 51 .

[2] – بناسي شوقي، احكام عقد الرهن الرسمي في القانون المدني الجزائري، دراسة مقارنة بأحكام الفقه الاسلامي والقوانين الوضعية_ الفرنسي والمصري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،السنة 2009، ص 75،ص 76

الخزينة العمومية [1]، فبإمكان قابض الضرائب إجراء الرهن العقاري على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالضريبة لدى المحافظ العقاري، وعلى مستوى مديرية أملاك الدولة، وذلك بالنسبة لتحصيل جميع أنواع الضرائب والغرامات الجبائية المستند تحصيلها إليه، ويأخذ هذا الرهن رتبة تلقائيا من تاريخ تسجيله بالمحافظة العقارية، وتعفى إدارة الضرائب من حقوق تسجيل الرهون العقارية، ويحظر على المحافظ العقاري القيام بتسجيل الأملاك العقارية ما لم يستظهر له مستخرج من جدول الضرائب مصفى، أو عند الاقتضاء جدول الدفع بالتقسيط باسم المدين عملا بنص المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [2] ، ووفقا للمادة 721 من قانون الاجراءات المدنية والادارية فانه يجوز للدائن الحجز على العقارات و/أو الحقوق العينية العقارية لمدينه، مفرزة كانت أو مشاعة، إذا كان بيده سند تنفيذي وأثبت عدم كفاية الأموال المنقولة لمدينه أو عدم وجودها.

وأن الدائن المرتهن أو صاحب حق الامتياز الخاص على العقار او صاحب حق التخصيص على عقار الذي بيده سندا تنفيذا يجوز له الحجز على العقارات و/أو على الحقوق العينية العقارية لمدينه مباشرة حت لو انتقلت ملكيتها للغير

ونظرا لخطورة هذا الاجراء وتهديده للوضعية المالية الخاصة بالمكلف بالضريبة يشترط للجوء إليه أن يتم من طرف المدير الولائي للضرائب بعد أخذ رأي المدير العام للضرائب

3. آثار الرهن القانوني وانقضائه:

يرتب الرسمي القانوني العقاري اثاره في علاقة الراهن، وهي الادارة الجبائية في مواجهة المكلف بالضريبة المدين، حيث تتمتع من خلال توقيعها للرهن العقاري على عقارات المكلف بالضريبة بالأسبقية على غيرها من الدائنين العاديين والدائنين الممتازين التاليين لها في المرتبة، مما يجنبها خطر التزاحم والتعرض لقسمة الغرماء فيما يعرف بميزة " الحق في التقدم أو الحق في الأفضلية" [3] لاستيفاء حقوقها من قيمة العقار المرهون.

---

[1] – ميهوبي مراد، المرجع السابق، ص 54 .

[2] – بدايدية يحي، المرجع السابق، ص 67 .

[3] – بوشكيوة عبد الحليم،الرهن الرسمي كضمان من ضمانات القروض ايجابياته وسلبياته، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة جيجل، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 06، السنة 2009 ، ص 240

كما تمتد آثاره في مواجهة الغير طبقا لنص المادة 904 من قانون المدني حيث تنص" لا يكون الرهن نافذا في حق الغير إلا اذا قيد العقد أو الحكم المثبت للرهن، قبل أن يكسب هذا الغير حقا عينيا على العقار، وذلك دون الاخلال بالأحكام المقررة للإفلاس".

والمقصود بالغير هو كل شخص له حق يضار من وجود الرهن الرسمي، وعلى ذلك يشمل الأغيار الفئات الثلاثة التالية :

ـ كل شخص له حق عيني تبعي على العقار المرهون مثلا كالدائن الآخر المرتهن رهنا رسميا، أو حيازيا، أو صاحب اختصاص، أو دائن له حق امتياز.

. كل دائن عادي ليس له حق عيني على العقار المرهون.

. كل شخص له حق عيني أصلي على العقار المرهون [1].

ينقضي الرهن العقاري بنفس كيفية انقضاء الرهن الرسمي، سواء بطريقة اصلية وتشمل الحالات التي ينقضي فيها الرهن، ويبقى الدين قائما ويصبح الدائن الراهن دائنا عاديا، وأهم الطرق انقضاء الرهن الرسمي بصفة أصلية هي النزول عن الرهن، ويتعلق بالحالة التي تقبل فيها الادارة الجبائية رفع اليد عن العقار المرهون، هلاك العقار المرهون ما عدا التقادم أو انقضاء الرهن بالبيع الجبري، وإما بطريقة تبعية تطبيقا لمبدأ تبعية الدين، فإن الرهن ينقضي بانقضاء الدين الضريبي بالتسديد أو إلغاء الضريبة.

خامسا: التضامن الجبائي:

يقع عبئ الالتزام بدفع الدين الضريبي على عاتق عدة أشخاص، ولقد أثار هذا الأسلوب المتبع عدة تساؤلات منها هل يمكن مساءلة شخص آخر عن دين الضريبة إلى جانب من تحققت بالنسبة له الواقعة المنشئة.

أبرز الفقه المالي الحديث إمكانية تقرير المسؤولية التضامنية في مجال الضريبة، ويتسم هذا المسلك بسهولة التحصيل وضمانه، وكذا منع التهرب منه فعلى سبيل المثال يمكن اللجوء إلى مثل هذا الأسلوب في حالة ما إذا اشترى شخص مال معين تستحق عليه

[1] – سي يوسف زازية حورية، الوافي في عقد الرهن الرسمي في القانون المدني الجزائري، دراسة مقارنة بأحكام القانون الفرنسي والمصري مدعمة باجتهادات قضائية وفقهية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،السنة 2015، ص 118.

الضريبة، فيكون كل من البائع والمشتري مسؤولين تضامنيا عن التسديد سواء كان محل البيع منقولا أو عقارا .

ولقد أخذ المشرع الضريبي الجزائري بهذه الفكرة لأول مرة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1990، وأقره في العديد من الوضعيات نذكر أهمها حين نص المشرع الجبائي بالمادة 376 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه " يتحمل المسؤولية بالتضامن كلا من الزوجين أن تعاشرا في البيت الواحد وكذا أولادهما القصر على أساس الأموال والمداخيل التي تؤول له بعد الزواج عن الضرائب المؤسسة باسم زوجة برسم الضريبة على الدخل".

وتستكمل أيضا هذه الفقرة بالنص على أنه يتابع تحصيل الضريبة على الدخل المؤسسة باسم رب الأسرة على أساس مداخليه الشخصية، ومداخيل أولاده الذين يسكنون معه، ويستوفون الشروط المطلوبة في المادة 6 والمادة 1 لكي يعتبرون في النسبة المطابقة لنسبة مداخل كل منهم من مجموع المداخيل الخاضعة للضريبة [1] .

وبالتالي فإن المشرع الجبائي الجزائري أقر المسؤولية التضامنية على كل من الزوجين، إذا تعذر على أحدهما السداد، وكذلك مالك المحل ومستغله، وكذا المتنازل والمتنازل إليه، وكذلك الأمر بالنسبة للمشرع الفرنسي الذي أقر المسؤولية التضامنية لأطراف العلاقة الضريبية باعتبارها بمثابة ضمان لوفاء الديون الضريبية، في حالة ثبوت عجز المدين الأصلي عن الدفع، حيث جاء في التقنين الفرنسي للضرائب :

(كل واحد من الزوجين عندما يعيشون في منزل واحد يكون مسؤولا بالتضامن عن تسديد الضرائب المفروضة باسم الزوج عندما يتعلق الأمر بالضريبة على الدخل، فمن الملاحظ أن الضريبة[2]، لا تسري على الفرد وإنما تسري على دخل الأسرة ككل حيث يفرض التضامن على رب الأسرة وعن دخول جميع أفرادها.

تناول المشرع الجبائي مسؤولية المديرين ومسيري الشركات في الفصل الرابع من قانون الإجراءات الجبائية وحصريا في نص المادة 155 منه، حيث كرس مبدأ التضامن الجبائي فيما بين مدير ومسيري الشركة بتسديد جميع الضرائب والغرامات العالقة بذمة

---

[1] – المادة 386 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

[2] – د خالد أمين عبد الله وأ /حامد داود الطلحه، النظم الضريبية، دراسة مقارنة،الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع، السنة 2015 ، ص 64.

الشخص المعنوي المكلف أصلا بتسديدها ، فقد أقر قانون الإجراءات الجبائية الجزائري نظاما للتضامن فيما بين شخص المسير من جهة والشخص المعنوي، الذي يقوم الأول على تسييره وإدارته من جهة ثانية، وهو نظام من شأنه أن يسمح بعدم تطبيق مبدأ استقلال الذمة المالية[1].

وعند تفحص صياغة أحكام المسؤولية الجبائية المترتبة على الشركة جراء مناورات تدليسية بغية تحصيل المبالغ والغرامات الجبائية المفروضة [2] ، نجد أن مصطلح مناورات تدليسية يتميز بمرونة فائقة يصعب تحديد معالمها ومعناها إلا بالاستناد إلى الملابسات المحيطة بها أو المنشئة لها.

إن ترتيب المسؤولية الجبائية لا تكون إلا بموجب دعوى قضائية، تقيمها المصالح المختصة للإدارة الجبائية والمتمثلة في مباشرة العون المكلف بالتحصيل دعوى ضد المدير أو المديرين أو المسير أو المسيرين، أمام رئيس المحكمة الذي يتبعه مقر الشركة على منوال ما هو معمول به في المواد الجزائية .

وما يعاب على هذه الاحكام أن المشرع الجبائي لم يحدد مفهوم واضح للمناورات التدليسية ولم يوضح كيفية المتابعة الجزائية والمواد التي تحكمها وتنظم تحريك وسير الدعوى، "إذ يختلف الأمر بالنسبة للمخالفات الضريبية التي تتميز بوحدة الدعويين العمومية والجبائية من حيث التحريك إذ كل النصوص الضريبية أكدت على صلاحية تحريكها لإدارة الضرائب وليس لسواها ، إن هذه الميزة خاصة بالقوانين الضريبية إذ تسمح لإدارة الضرائب

---

1 – بن زارع رابح، المرجع السابق، ص 53.

2 – المادة 155 قانون الإجراءات الجبائية :

"عندما يتعذر تحصيل الضرائب، من أي نوع كانت ؟، والغرامات الجبائية التي يستند تحصيلها لمصلحة الضرائب والمترتبة على شركة، جراء مناورات تدليسية أو عدم التقيد بصفة متكررة بمختلف الالتزامات الجبائية، يمكن أن تحمل المسؤولية بالتضامن بين المدير أو المديرين والمسير أو المسيرين أصحاب الأغلبية أو الأقلية بمفهوم المادة 32، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مع هذه الشركة، عن دفع الضرائب والغرامات المذكورة.

ولهذا يباشر العون المكلف بالتحصيل، دعوى ضد المدير أو المديرين أو المسير أو المسيرين أمام رئيس المحكمة الذي يتبعه مقر الشركة، الذي يبت على منوال ما هو معمول به في المواد الجزائية

لا تمنع طرق الطعن التي يباشرها المدير أو المديرون أو المسير أو المسيرون في قرار رئيس المحكمة الذي يقر بمسؤوليتهم، أن يتخذ المحاسب في حقهم التدابير التحفظية."

اختيار أنجع الأساليب للتحصيل الضريبي بطريقة أسرع كهدف أساسي كما يمكنها أن تعرض النزاع على الجهات القضائية الجزائية "[1].

كما يجوز وطبقا لنص المادة 373 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أن يتم تحميل المتنازل له عن محل تجاري خاضع للضريبة بالتضامن مع المتنازل أو مع ذوي حقوقه، على الحصص المشار إليها في المادتين 132 و 229، والمؤسسة ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين المذكورتين سواء بالنسبة لوارث مكلف بالضريبة يمارس مهنة غير تجارية ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 132 و229 ، وبالرجوع للمادتين نجد تعالج إمكانية تطبيق أحكام التضامن الجبائي في حالة التنازل أو الوفاة أو حالة التوقف عن النشاط .

كما يتحمل مالك المحل التجاري المسؤولية بالتضامن مع مستغل المؤسسة عن الضرائب المباشرة المترتبة عن استغلال المحل التجاري، طبقا لنص المادة 374 -1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إلا إذا تبين أنه لم يحصل تواطؤ مصلحي بينه وبين مستغل المحل التجاري، أو عندما يقدم هذا المالك للإدارة الجبائية جميع المعلومات المفيدة والصالحة للبحث عن المستغل المتبوع وملاحقته.

تتحمل المسؤولية المؤسسات والاجهزة العمومية، وغيرها من الهيئات العمومية المسند لها امتياز من أملاك الدولة بالتضامن، مع المستغلين او الشاغلين للمحلات او المساحات الواقعة في ملك الدولة، المسند لها عن الضرائب المباشرة المترتبة عن الاستغلال الصناعي أو التجاري او المهني لهذه المحلات، أو المساحات عملا بنص المادة 374 - 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وما تجدر الاشارة اليه ان حق امتياز الخزينة العامة الممنوح لإدارة الضرائب في استحقاق ديونها، والمنظم بموجب المواد من 380 الى غاية 387 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة متى تم مسك الضمانة، عن طريق الحجز سواء كان تحفظيا أو تنفيذيا يمتد الى الأجور والمداخيل والمرتبات، وطبقا لنص المادة 775 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، وذلك بموجب سند تنفيذي من السندات المنصوص عليها في المادة 600

---

[1] – زروقي نجيب، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري ، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق ،جامعة الحاج لخضر ،باتنة تخصص العلوم الجنائية،السنة2013/2012 ، ص 187 .

من ذات القانون، وفي حدود نسب تصاعدية معينة صنفتها المادة 776 من نفس القانون، إذ تبدأ من 10% اذا كان المرتب الصافي يساوي أو يقل عن قيمة الأجر الوطني الادنى المضمون، لتصل الى 50 % إذا كان المرتب الصافي يفوق ستة مرات قيمة الأجر الوطني الأدنى المضمون [1] ، كما بينت المادة 387 ف 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة النسب التي تقع في حدودها الأجور والمرتبات الخاصة او العمومية ورواتب وأجور الموظفين المدنيين والعسكريين تحت حجز الخزينة لدفع الضرائب والحقوق والرسوم وغيرها من الحواصل الواقعة تحت الامتياز كم يلي:

ــ 10 % إذا كان المرتب الصافي يساوي أو يقل عن قيمة الاجر الوطني الادنى المضمون.

ــ 15 % إذا كان المرتب الصافي يفوق قيمة الاجر الوطني الادنى المضمون، ويساوي أو يقل عن ضعف قيمته.

ــ 20 % إذا كان المرتب الصافي يفوق ضعف قيمة الاجر الوطني الادنى المضمون، ويساوي أو يقل بثلاث 03 مرات عن قيمته.

ـ 25 % إذا كان المرتب الصافي يفوق ثلاث مرات 03 قيمة الاجر الوطني الادنى المضمون، ويساوي أو يقل بأربع (04) مرات عن قيمته.

ـ 30 % إذا كان المرتب الصافي يفوق اربع 04 مرات قيمة الاجر الوطني الادنى المضمون،و يساوي او بخمس مرات 05 عن قيمته.

ـ 40 % إذا كان المرتب الصافي يفوق خمس 05 مرات قيمة الاجر الوطني الادنى المضمون، ويساوي أو يقل بست 06 مرات عن قيمته.

ــ 50 % إذا كان المرتب الصافي بست مرات 06 قيمة الاجر الوطني الادنى المضمون.

كما يمتد الى الديون المشروطة أو بالقسط والى جميع الديون التي الديون الاخرى التي نشأت أو ستنشأ بعد الطلب والتي يحوزها المكلف بالضريبة أو سيحوزها على ذمة الغير المدين أيا كان التاريخ الذي ستصبح فيه هذه الديون واجبة التحصيل، وكذلك الودائع عملا بنص المادة 383 ف 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

[1] – العربي شحط عبد القادر، المرجع السابق، ص 157 .

الفرع الخامس

الطرق المستحدثة في التحصيل الجبري

تم ابتكار طرق مستحدثة تتماشى والتطورات الحاصلة في المجتمع للمساهمة في عملية التحصيل الضريبي الجيد، ومرد ذلك امتداد آثار العولمة ووسائل الاتصالات على الاقتصاد وانتشار التجارة الدولية وتنوع العلاقات الخارجية، وكثرة المعاملات والتبادلات التجارية، وظهور ما يسمى بالتجارة الالكترونية وغيرها، وعلى الرغم من الايجابيات التي حققها الانسان بفضل هذه الوسائل المتطورة، الا أنها أدت الى خلق بعض العوائق تحول دون تنفيذ متابعات اجراءات التحصيل الجبائي بل وسهلت عملية انتشار الازدواج والتهرب الضريبين، ويمكن حصر هذه الطرق المستحدثة فيما يلي:

اولا: التحصيل من خلال الاتفاقيات الجبائية للدولة

يلاحظ ان غالب الاتفاقيات المتعلقة بالمادة الجبائية ترتكز على موضوع الازدواج الضريبي وقل ما تشمل التعاون في مادة التحصيل الضريبي التي من شانها ان تسمح بملاحقة من يتهربون من دفع مبالغ كبيرة كما لا نجد عددا كبيرا منها ومن أمثلتها الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وفرنسا بتاريخ 17 أكتوبر 1999 لتجنب الازدواج الضريبي وارساء قواعد التعاون المتبادل في مادة الضرائب على الدخل [1]، وكذلك المرسوم الرئاسي رقم 15/ 337 المؤرخ في 27 ديسمبر 2015 الذي يتضمن التصديق على الاتفاقية الدولية بين الجزائر والمملكة السعودية بخصوص تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في شان الضريبة على الدخل وعلى راس المال الموقعة بمدينة الرياض بتاريخ 19/ 2013/12 ، وعموما تستخدم هذه الطريقة عادة لمتابعة كبار المتهربين الدوليين في عمليات نقل ثرواتهم من دولة لأخرى وهي تعتبر أسلوب حديث متبع في مجال الضريبة.[2]

ثانيا: الشهادات والسندات الضريبية البعدية

تعتبر من الطرق المبتكرة حديثا لأجل تسديد حقوق الخزينة العامة، وتلجأ إليها بعض الدول بإصدار شهادات ضريبية بقيم مختلفة للضرائب والرسوم، ويشتريها المكلف بالضريبة وخلال فترة معينة، وعند إبلاغه بالتسديد يقدم هذه السندات أو الشهادات للمقاصة، وقد تكون متساوية مع مبلغ الدين الضريبي، أو قد تلجأ لها الدولة بشكل محفز فتصدرها بقيم

[1] – عبد الله هلالي ، المرجع السابق، ص 291.

[2] – عجلان العياشي، المرجع السابق، ص 28.

أقل من قيمتها الاسمية، ثم تقبل بها بقيمتها الاسمية عند السداد كتحفيز وسعي لتوفير مبالغ هامة خلال فترات معينة لتغطية نفقات مهمة. [1]

ثالثا: وسائل التضييق المالي

تعد أهم الضمانات الممنوحة قانونا، والتي من شأنها تعزيز دور الادارة الجبائية في مجال الجباية لما تحوزه من امتياز التنفيذ المباشر، بالإضافة الى استعمال امتيازات السلطة العامة في اجبار المكلف بالضريبة المدين، وتتخذ هذه الوسائل في غالب الاحيان العديد من الأشكال يمكن توضحيها في ما يلي:

1. تجميد المعاملات الرسمية للمكلف بالضريبة:

يهدف هذا الاجراء الى خنق المدين وإلزامه على الدفع وتسديد ما بذمته من دين ضريبي، أو حتى تقديم ضماناته اللازمة التي تضمن حصول الدولة على كافة مستحقاتها المالية، فعندما لا يتم التسديد في الآجال المحددة قانونا من قبل المكلف بالضريبة، تقوم ادارة الضرائب بالبحث والتحري فاذا نجم عن ذلك وجود حساب بنكي يخص بالمعني بالضريبة ، فإنه يجوز لإدارة الضرائب أن ترسل اخطارا لمدير البنك من أجل تجميد حساب المعني بالأمر [2] ، على أن لا تتجاوز مدة تجميد الحسابات البنكية مدة سنة من تاريخ الحجز [3].

2 . دعوى عدم نفاد التصرفات

تعتبر دعوى عدم نفاذ التصرفات أيضا من بين الوسائل التي تستخدمها الإدارة الضريبية ضد المكلف بالضريبة، لتجبره على أداء دينه الضريبي، وتتمثل في تقييد كافة تصرفاته المالية التي يبرمها مع الغير، وتعتبر كل ما قام به المكلف من تصرفات ونشاطات على أمواله الخاضعة للضريبة، و المدان بها للخزينة العمومية كأنها لم تكن [4].

[1] – عجلان العياشي،المرجع السابق، ص 29 .

[2] – بن زارع رابح، المرجع السابق، ص41 .

[3] – بن عمارة منصور، المرجع السابق، ص99 .

[4] – زرفان خولة ومنال شوافة، المرجع السابق، ص 43.

رابعا: وسائل التضييق البدني

يعتبـر هـذا أسـلوبا أخـر تلجـأ إليـه الإدارة الضـريبية فـي سـبيل تحصـيل ديونهـا، وهـو الارتكـاز علـى الإكـراه البـدني ضـد المـدين الـذي يتهـرب عـن أداء مـا عليـه مـن ديـون، فعـن طريـق هـذا الأسـلوب مـن الممكـن أن تتخـذ الإجـراءات المقيـدة لحركـة و حريـة المكلـف، وهـذا ليس لتخليصه من الضريبة، وإنما للضغط عليه، وبذلك تجبره على الوفاء والتسديد.

1 . المنع من السفر:

تتخـذ الإدارة الضـريبية هـذا الاجـراء للتضـييق مـن حريـة المكلـف بالضـريبة، وذلـك بمنعـه مـن السـفر، وهـذا كضـمانة لتسـديد مـا عليـه مـن ديـون، ويعتبـر هـذا الأسـلوب معتـرف بـه لهـا فـي جميـع التشـريعات الضـريبية المقارنــة، حيـث تشـترط علـى المكلـف إذا أراد السـفر أن يحصـل علـى وثيقـة مـن مصـلحة الضـرائب تفيـد سـداده لجميـع ديونــه، وإلا فإنــه يمنـع مـن السـفر، وإذا كـان المـدين مضـطرا للخـروج، فعليـه أن يقـدم ضـمانات كافيـة لتسـديد الـدين لكـي يـتمكن مـن السـفر [1] ، إن منـع المكلـف بالضـريبة مـن السـفر إجـراء تحفظـي، تقصـد مـن خلالـه الادارة الجبائيـة المحافظـة علـى الحقـوق المهـددة، خشـية مغـادرة المـدين الـذي لـم تكـن لـه أمـوال تكفي للتنفيذ عليها، واقتضاء حقها منها [2] .

2. حبس المدين:

أ. ماهية حبس المدين وطبيعته القانونية

يعتبـر نظـام الحـبس مـن رواسـب وآثـار ثقافـات وحضـارات المجتمعـات القديمـة باسـتثناء الشـريعة الاسـلامية ، والتـي تجيـز للـدائن الحـق فـي حـبس الشخـص المـدين الـذي امتنـع أو تعـذر عليـه الوفـاء بدينـه، وقـد اعتمـد المشـرع الجزائـري هـذا النظـام سـواء فـي المـادة المدنيـة أو الجزائية كإجراء ردعي ضاغط.

وقـد عـرف الفقـه الاسـلامي نظـام الاكـراه البـدني كوسـيلة لقهـر المـدين علـى الوفـاء فقـط، غيـر أن هـذا الاكـراه لـم يؤخـذ علـى اطلاقـه، بـل أجـاز الاكـراه البـدني وحـبس المـدين القـادر علـى الوفـاء، إذا تماطـل وأمتنـع لقـول رسـول الله عليـه الصـلاة والسـلام" مطـل الغنـي ظلـم" وأمـا

[1] – عباس العبودي، المرجع السابق، ص 279 .

[2] – د. عباس العبودي ، المرجع السابق ، ص 173.

المدين المعسر فلم يجز الفقه الاسلامي حبسه، لأن حبسه لا فائدة ترجى من ورائه لقوله تعالى : وان كان ذو عسرة فنظرة الى ميسرة" الآية 280 من سورة البقرة [1].

إن الاكراه البدني أو الحبس التنفيذي هو وسيلة ترمي الى إكراه المدين على تنفيذ التزاماته بحرمانه مؤقتا من حريته [2].

وبذلك يمكن أن نفرق بين الحبس التنفيذي والحبس الجزائي من حيث السبب والغاية.

ـ السبب: بالنسبة للحبس التنفيذي هو الدين، أما السبب في الحبس الجزائي فهو الجريمة التي يجرمها القانون.

ـ الغاية : الهدف المرجو من الحبس التنفيذي هو التضييق على المدين لإكراهه على الوفاء بما في ذمة المدين من دين، أما الغاية من الحبس الجزائي فتكون بعقاب المجرم وإصلاحه وردع الغير.

وعلى الرغم من أن مضمون الحبس التنفيذي لا تعد عقوبة جزائية، وإنما هو وسيلة من وسائل التنفيذ الجبري لقهر المدين على القيام بوفاء ما التزم به، وهو بذلك يضمن تنفيذ الإلتزام عن طريق الضغط على شخصه وحمله على الوفاء بدينه.

أول ما أخذ المشرع الجزائري بنظام الاكراه البدني كوسيلة من وسائل التنفيذ في المواد المدنية والتجارية، ونظم أحكامه في المواد 407ـ 412 من قانون الاجراءات المدنية الصادر في 08 يونيو 1966، والذي ألغيت أحكامه بموجب قانون الاجراءات المدنية والادارية، ونظرا للتطورات الحاصلة في المجتمع، وتغير التوجه الاقتصادي السائد في الدولة، المتأثر بالوسائل والتقنيات التجارية الفنية الحديثة ، والتي شملت الحياة الاقتصادية والمعاملات المالية المعاصرة والانفتاح على العالم الدولي، زادت رغبة الأفراد في الاستثمار مما أدى الى حدوث تعديلات تشريعية جبائية لترصد جميع الموارد المالية كالضرائب باعتبارها الممول الرئيسي لخزينة الدولة، وفي حالة امتناع الأفراد الخاضعين للضريبة عن الدفع، وسلوك طرق احتيالية تحول دون استيفاء حق الخزينة العامة، تتبع الادارة الجبائية طريق الاكراه البدني لردع المكلف بالضريبة المدين.

---

[1] – العربي شحط عبد القادر، المرجع السابق، ص 19.

[2] – عباس العبودي ، المرجع السابق، ص 158 .

تقوم الدولة بسلب حرية المخالفين الذين يرتكبون مخالفات ضد أحكام القانون الضريبي، ويتقاعسون في دفع مستحقات الخزينة العمومية، ويؤول الاختصاص للمحاكم الجزائية هي التي تعقد لها صلاحية توقيع عقوبة الحبس، لاسيما إذا أفادت الادارة الجبائية وبتقديمها كافة المستندات التي تثبت اتباع المكلف بالضريبة لمناورات تدليسية أو طرق احتيالية، ليتهرب من مسؤوليته اتجاها، فتضطر الادارة الجبائية سلوك ذلك على الرغم من بعض الاعتبارات التي نتطرق اليها بإيجاز فيما يأتي:

– الاعتبار القانوني:

يستند هذا الاعتبار الى أن العلاقة بين الدائن والمدين في التشريعات الحديثة هي علاقة بين ذمتين ماليتن [1] ، ولا يتعلق الامر بالحالة الشخصية لهما، لذلك اذا امتنع عن الوفاء الطوعي، وآداء ما عليه من الدين ينفذ على أمواله المكلف بالضريبة المدين لا شخصه.

– الاعتبار الاقتصادي:

إتباع أسلوب الحبس التنفيذي ليس في مصلحة المكلف بالضريبة المدين، لأن ذلك يؤدي إلى تعطيل نشاطاته، التي يقوم بها مما يزيد الأمر تعقيدا بشأن تسديد الضريبة المستحقة للإدارة الضريبية.

–الاعتبار الأدبي:

يعتبر هذا الأسلوب ماسا بكرامة الإنسان، لكن بالرغم من هذا فإن الدولة ما زالت تلجأ إليه وبالأخص عند استنفاذها لجميع الطرق والوسائل الممنوحة لها قانونا لتحصيل ديونها المستحقة .

ب/ مجال تطبيق الحبس التنفيذي أو الشروط والاجراءات :

تتولى ادارة المالية تحصيل المصاريف القضائية والغرامات ما لم ينص على خلاف ذلك في قوانين خاصة، ويعتبر مستخرج الحكم بالعقوبة سندا يسوغ بمقتضاه متابعة استخلاص الاداء بكافة الطرق القانونية من مال المحكوم عليه، ويكون الآداء واجبا بمجرد صيرورة الحكم بالإدانة حائزا لقوة الشيء المقضي به، طبقا لنص المادة 597 من قانون

---

[1] – عباس العبودي، المرجع السابق، ص160 .

الاجراءات الجزائية، وعليه لتطبيق هذا الاجراء ألزم المشرع الجزائي وجود حكم جزائي حائز لقوة الشيء المقضي به.

كما تناولت المادة 604 من قانون الاجراءات الجزائية شروط تطبيق الاكراه البدني ، حيث لا يجوز القبض على المحكوم عليه بالإكراه البدني وحبسه إلا بعد :

1/ أن يوجه إليه تنبيه بالوفاء ويظل بغير جدوى لمدة تزيد على عشرة (10) أيام.

2/ أن يقدم طلب من طرف المتابع وهي الادارة الجبائية طلب بحبسه.

وبعد الاطلاع على هذين المستندين يوجه وكيل الجمهورية الأوامر اللازمة الى القوة العامة، ويصير القبض على المحكوم عليه المنفذ عليه بالإكراه البدني حسب الشروط المقررة في تنفيذ الاوامر القضائية بالقبض.

وعملا بنص المادة 602 من قانون الاجراءات الجزائية، تحدد مدة الاكراه البدني من قبل الجهة القضائية المنصوص عليها بالمادة 600 من نفس القانون، وعند الاقتضاء بأمر على عريضة يصدره رئيس الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو التي تقع في دائرة اختصاصها مكان التنفيذ، بناءا على طلب المحكوم له، والتماسات النيابة العامة في نطاق الحدود المقررة، والتي تكون حسب مبلغ الدين الضريبي المتابع به، ما لم تنص قوانين خاصة على خلاف ذلك وتتراوح ما بين:

ـــ من يومين الى عشرة ايام اذا لم تتجاوز مقدار الغرامة أو الأحكام المالية الأخرى 5000 دج .

ـ من عشرة (10) أيام الى عشرين (20) يوما إذا عشرين يوما إذا كان مقدارها يزيد على 5000 دج ولا يتجاوز 10000 دج.

. من عشرين الى ستين يوما إذا زاد على 10000 دج ولم يتجاوز 15000 دج .

. من شهرين الى أربعة أشهر اذا زاد على 15000 دج ولم يتجاوز 20000 دج .

ـ من أربعة أشهر الى ثمانية أشهر اذا زاد على 20000 دج ولم يتجاوز 100000 دج .

ـ من ثمانية أشهر الى سنة واحدة اذا زاد على 100000 دج ولم يتجاوز 500000 دج .

. من سنة واحدة الى سنتين إذا زاد على 500000 دج ولم يتجاوز 3000000 دج.

. من سنتين الى خمس سنوات إذا زاد على 3000000 دج .

ج/ الحالات المانعة

يمكــن اجمــال الحــالات المانعــة مــن مباشــرة اجــراء الحــبس التنفيــذي علــى المكلــف بالضـريبة المـدين تجـاه الادارة الجبائيـة، بحيـث لا يجـوز الحكـم بـالإكراه البـدني أو تطبيقـه فـي الاحوال التالية:

1. قضايا الجرائم السياسية .

2. في حالة الحكم بعقوبة الاعدام أو السجن المؤبد.

3. إذا كان عمر الفاعل يقل عن الثامنة عشرة (18) .

4. إذا ما بلغ المحكوم عليه الخامسة والستين 065) من عمره.

5ـ ضـد المـدين لصـالح زوجـه أو أصـوله أو فروعـه، أو إخوتـه أو أخواتـه، أو عمـه أو عمته، أو خالته أو أخيه أو أخته، أو ابن أحدهما أو أصهاره من الدرجة نفسها. [1]

كمـا لا يجـوز المطالبـة بتطبيـق الإكـراه البـدني ضـد الـزوج وزوجتـه فـي آن واحـد، حتـى لـو كـان ذلـك لتغطيـة وفـاء مبـالغ متعلقـة بأحكـام مختلفـة عمـلا بـنص المـادة 601 مـن قـانون الإجراءات الجزائية.

لــم تتطــرق المــواد الجزائيــة فــي التشــريع الجزائــري الــى وضــعية المــرأة الحامــل، والمرضـعة كحالـة مـن الحـلات المانعـة للحـبس حتـى بـالنظر الـى الجانـب الانسـاني، لاسـيما أنـه لا فائدة ترجى من حبسها مقارنة بالضرر الذي يهدد حياتها، أو حياة المولود الجديد.

ـ اذا كـان المكلـف بالضـريبة مـن مـوظفي الدولـة : وسـبب المنـع فـي هـذه الحالـة أن الإدارة الجبائيـة تسـتطيع أن تحجـز علـى راتـب المكلـف بالضـريبة المـدين وتقتضـي حقهـا منـه، فضـلا عـن ذلـك أن هـذا المنـع راجـع لاعتبـارات تتعلـق بالمصـلحة العامـة، ولطبيعـة عمـل الموظف العمومي، والذي يترتب على حبسه إلحاق جسيم يصيب المصلحة العامة [2].

---

[1]- المــادة 600 فـ2 مــن قــانون الاجــراءات الجزائيــة، الصــادر بموجــب الأمــر، رقــم 156/66، المــؤرخ فــي 1966/07/08 ،الجريدة الرسمية ، العدد 40 .

[2] / عباس العبودي، المرجع السابق، ص 164 .

يوقف تنفيذ الإكراه البدني، بإثبات العسر المالي عن طريق تقديم شهادة فقر أو عوز، يسلمها رئيس المجلس الشعبي البلدي، أو شهادة الإعفاء من الضريبة، أو بدفع مبلغ كاف للوفاء بديونهم.

د/ الآثار المترتبة على حبس المدين:

إن حبس المدين ليس بعقوبة جزائية، وإنما بوسيلة من وسائل ضمان تنفيذ الدين، عن طريق التنفيذ الجبري للضغط على المكلف بالضريبة المدين للوفاء بالديون الواجبة الأداء أو الدفع، ويترتب حسب هذا المنظور الآثار القانونية التالية:

ـ حبس المدين لا يؤدي إلى سقوط الدين، ولا يؤثر ذلك على حق الإدارة الجبائية في طلب وضع الحجز على أموال المكلف بالضريبة المدين، كلما ظهرت لاستيفاء حقوقها، بل يحق لها التنفيذ على أموال المكلف بالضريبة ولو بعد إكماله مدة الحبس التنفيذي كاملة، مادام الحبس لم يحقق هدفه، وهو إجبار المدين على التسديد وأداء ما عليه من ديون تجاه الخزينة العمومية.

ـ ان عدم سقوط الدين الجبائي بالحبس التنفيذي، لا يمنع من ملاحقة المتضامنين سواء بالنسبة للأزواج، أو الشركاء والمسيرين بالنسبة للشركات، أو بالنسبة للورثة.

. تسري على الحبس التنفيذي قاعدة سريان صدور القانون الجديد بأثر فوري مباشر.

مما تقدم نستنتج أن عملية التحصيل الضريبي تتم وفقا لجملة من القواعد الإجرائية المحددة، والتي تمكن الإدارة الجبائية من استيفاء حقوقها، وذلك بقيام المكلف بالضريبة بدفع كافة مستحقات الضريبية طواعية عن طريق التحصيل العادي وذلك بواسطة طرق الدفع الملائمة والمعمول بها، واستثناءا يمكن لإدارة الضرائب إتباع طريق التحصيل الجبري نظرا لتقاعس الأفراد الخاضعين للضريبة عن الوفاء بدين الخزينة العمومية .

وما تجدر الإشارة إليه أن التمهيد لعملية التنفيذ الجبري وسلوك الإجراءات الاحترازية والردعية يعد ضمانة قانونية وفعلية تساهم في رعاية حقوق ومصالح المكلفين بالضريبة دون المساس بمصلحة الخزينة العامة.

أما عن عملية تنفيذ المتابعات وما تحوزه الإدارة الجبائية من امتيازات السلطة العامة تجاه المكلف بالضريبة المدين، نجد أن مركز المكلف بالضريبة المدين يتسم بالضعف في

ظـل إجـراءات التنفيـذ المباشـر التـي تقـوم بهـا مصــالح الإدارة الجبائيــة، حيـث يعـرض الوضــعية المالية للمكلف بالضـريبة لأضـرار ماليـة، قـد لا يـتمكن مـن جبرهـا وتـداركها، ومـن جانـب آخـر يـؤثر ذلـك سـلبا علـى الناحيـة الاقتصـادية، ومـا لهـا مـن صـلة فـي تغذيـة الخزينـة العموميـة مـن خلال تعطيل النشاط التجاري للتاجر الذي يعد عمود الحياة الاقتصادية وقوامها.

الفصل الثاني

منازعات تحصيل الضرائب المباشرة

عندما يحاول المكلف بالضريبة تجاهل دفع التزاماته الضريبية لفائدة الخزينة العمومية، أو في حالة عدم قدرته على الوفاء بما عليه من ديون ضريبية مستحقة الدفع، تضطر إدارة الضرائب إلى إتباع الأسلوب الجبري للتحصيل الضريبي وذلك من خلال آليات وإجراءات معينة يكفلها التشريع الجبائي وفي أداء الإدارة الجبائية لهذه المهام تثور المسائل النزاعية بين المكلف بالضريبة من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى حول آليات التحصيل الجبري لمبالغ الضريبة،[1] وإجراءات المتابعة التي تسلكها والتي تكون وجها من أوجه الطعن أو الاعتراض المثارة من قبل المكلف بالضريبة للدفاع عن حقوقه.

تعرف منازعات التحصيل على أنها " النزاع الذي يتعلق بالمنازعة في الاجراءات المتخذة من الإدارة لضمان تحصيل الضريبة في حالة رفض المكلف تسديدها وقت استحقاقها ويتولد النزاع هنا بشان الشرعية الاجرائية لعمليات المتابعة من طرف الإدارة الجبائية "[2] .

هذا النوع من المنازعات لا يتعلق بالخطأ في حساب الضريبة فقط، وإنما في التحصيل ذاته أو في الإجراءات التي تم بها تسديد الضريبة بطريقة ودية أو جبرية، نظرا لعدم احترامها من قبل الإدارة [3]، ولهذا يطلق على هذه المرحلة مرحلة منازعات الإجراءات، حيث يمكن للمكلف منازعة إجراءات المتابعة والتصدي لها بكل الطرق القانونية المتاحة التي منحها إياه المشرع الجبائي،[4] كما تعتبر الدعاوى المتعلقة بها من الوسائل القضائية لضمان خضوع إدارة الضرائب للقانون ورقابة القاضي الاداري على قراراتها. [5]

ولقد نظم المشرع الجبائي الجزائري على غرار باقي التشريعات المقارنة النزاع الضريبي بحيث يتم البت فيه على مرحلتين إدارية ثم قضائية، فالأولى تتمثل في الطعن

---

[1] – قاشي يوسف، المرجع السابق، ص أ

1: Jean Pierre Casimir; Le Control fiscal Cententieux ,Roucouvrement, Paris ,Group Revue,Fiduciaire,10 EME, Edition,2007, P481.

[3] – وفاء شيعاوي وزاعر عبد الرزاق ، المرجع السابق، ص 74.

[4] – زرفان خولة وشوافة منال ، المرجع السابق ، ص 49.

[5] – كوسة فوضيل ، المرجع السابق، ص 15.

الإداري لدى الإدارة الجبائية، وتتمثل المرحلة الثانية في الطعن القضائي المقدم أمام القضاء الإداري المختص من أجل تسوية النزاع الضريبي المعروض عليه.

المبحث الأول

الطعن أمام إدارة الضرائب

لقد ألزم المشرع المكلف بالضريبة قبل اللجوء إلي القضاء أن يستنفذ أولا طريق الطعن الإداري كمرحلة أولية وذلك بتقديم شكوى أمام إدارة الضرائب فيما يخص منازعات التحصيل، وعليه سنتناول في هذا المبحث الشكوى أمام السلطات الضريبية كمطلب أول، وكيفية التحقيق والبت فيها كمطلب ثاني.

المطلب الأول

تقديم الشكوى

الشكوى هي المرحلة الأولي من الطعن النزاعي وليست طعن قبل نزاعي ولا طعن ولائي، فهي إلزامية، فلا يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلي المحكمة الإدارية إلا بعد الرفض الجزئي أو الكلي لشكواه، أو غياب اتخاذ قرار في الآجال المخصصة للبت في الشكوى.[1]

لقد أوجب قانون الإجراءات الجبائية على المكلف بالضريبة تقديم شكوى إلي مدير الضرائب بالولاية وذلك قبل لجوئه إلي القضاء،[2] هذا الإجراء من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائيا، هذا ما أقره مجلس الدولة في قرار[3] صادر عنه بتاريخ 2003/02/25 جاء فيه :" كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 [4] في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، هذا الإجراء في النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائيا ، وعدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء.

وجاء في حيثيات هذا القرار في الموضوع:

---

[1] – زرقان خولة وشوافة منال ، المرجع السابق ،ص50.

[2] – المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية

[3] – مجلس الدولة الغرفة الثانية، قرار رقم 006325 المؤرخ في 2003/02/25، مجلة مجلس الدولة، المرجع السابق، 2003.

[4] – المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية

"حيث أنه يتبين من المستندات المدرجة بالملف ، أن المستأنف قد تقدم بالطعن أمام الفرقة الإدارية لمجلس قضاء بجاية و ذلك بتاريخ 1998/06/24 على إثر تبليغه بالقرار المتضمن غلق محله التجاري المؤرخ في 1998/05/17 و الموجه له في 1998/06/14 الطعن الذي يلتمس في خلاله إعادة تقييم مبلغ الضريبة المفروضة عليه.

و حيث أنه يتضح من جهة أخرى ، أن المستأنف لم يقدم أي دليل من شأنه أن يثبت أنه عارض و طعن في الإنذارات بالتسديد الموجهة إليه قصد المطالبة بإعادة النظر في المبالغ المفروضة عليه رغم ضخامتها إذ تقدر ب: 3.968.794.75 دج.

حيث أن المستأنف أنتظر اتخاذ إجراء غلق محله التجاري .... لرفع الدعوى الحالية مباشرة أمام القضاء دون توجيه شكوى في شأنها أمام إدارة الضرائب.

حيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة.

وحيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر في النظام العام إذ يمكن إثارته تلقائيا يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلا ".

وسنتناول في هذا المطلب ، الفرع الأول نبين فيه شكل ومحتوى الشكوى وفي الفرع الثاني أهداف الشكوى و في الفرع الأخير نتطرق فيه إلي ميعاد رفع الشكوى.

الفرع الأول

شكل ومحتوى الشكوى

لقد أوجب المشرع الجبائي على المكلف بالضريبة تقديم شكوى إلى إدارة الضرائب في شكل معين و تحتوى على بيانات ومعلومات تتمثل في ما يلي:[1]

أولا: شكل الشكوى:

حتى يمكن النظر في المنازعة الضريبية بالطريق الإداري لابد من أن يتوافر فيها شروط شكلية معنية و تتمثل هذه الشروط في ضرورة أن يقدم الطعن من ذي صفة و مصلحة وفي إحدى الحالات المنصوص عليها قانونا وخلال المواعيد و الإجراءات القانونية[2].

قبل التطرق إلي الشروط الواجب توافرها في الشكوى تجدر الإشارة إلي أن الجهات المختصة بالنظر في الشكاوى هي حسب الحالة إما مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية.

وتتمثل هذه الشروط فيما يلي:

1- شروط شكلية.(شكل الشكوى)

تقدم الشكوى من طرف المكلف بالضريبة ،على شكل:

أ _ أن تكون شكوى فردية:

كقاعدة عامة يجب أن تكون الشكوى فردية أي أن يتقدم المكلف بالضريبة إلي مدير الضرائب بالولاية بصفة فردية طالبا إما[3]:

- الاعتراض على إجراءات المتابعة .
- الاعتراض على التحصيل القصري.
- طلب إرجاء الدفع[4].

[1]- المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية

[2]- عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، مصر، السنة 2007|2006 ،ص56 .

[3] - المادة 153-الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية .

[4] - المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

_ طلب استرجاع المحجوزات[1].

ولكن الاستثناء يمكن لأعضاء شركات الأموال الذي يعترضون على الضريبة المفروضة على شركاتهم أن يقدموا شكوى جماعية.[2]

ب _ تقديم شكوى منفردة عن كل قضية :

يجب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة أي تقديم شكوى عن كل بلدية يوجد بها نشاط الشخص المعني، وعندما تتضمن الشكوى الضرائب المؤسسة بالنسبة لعدة بلديات فلا تكون مقبولة إلا بالنسبة لتلك المتعلقة بالبلدية المذكورة أولا.[3]

ج _ تحرير الشكوى على ورق عادي :

تقديم الشكوى من طرف المكلف بالضريبة إلي مدير الضرائب للولاية على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورقة عادية (لا تخضع لقانون الطابع)[4].

ثانيا: محتوى الشكوى

اشترط قانون الإجراءات الجبائية في المادة 73_ 4 أن تتضمن الشكوى النزاعية عدة بيانات تحت طائلة عدم قبولها وتتمثل في ما يلي :

_ ذكر نوع الضريبة المعترض عليها (مثل:الضريبة على الدخل الإجمالي IRG أو الرسم على القيمة المضافة TVA).

_ بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار وفي حالة التي لا يستوجب الضريبة وضع جدول ترفع الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع .[5]

[1] - المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2] – المادة 73 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

[3]_ direction générale des impôt, direction du contentieux, instruction générale sur les procédures contentieuse, 2012, p3.

[4] – حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع ، عنابة ، السنة 2008، ص19.

[5] – أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص14.

_ ذكر اسم ولقب وعنوان المكلف رافع الشكوى وكما إرفاقها بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلي غير ذلك من الوثائق التي توضح بدقة الضريبة المحل النزاع .

_ عرض ملخص الاستنتاجات الطرف (والطلبات لها هدف وهو تحديد موضوع الشكوى ، وبمعنى أدق مقدار التقدير للضريبة) .

_عرض ملخص وسائل الطرف (باستعراض الوسائل المدعمة لطلباته ، والتي يعلم من خلالها إدارة الضرائب الحجج و الأساليب الواقعية و القانونية التي تدعم الشكوى لكي تستطيع الرد عليه)[1].

_ توقيع بخط اليد من قبل المعني أو وكيله الرسمي بالرغم من أن الشكوى لا تخضع لحقوق التسجيل إلا أن المشرع اشترط إلزامية التوقيع.

_ كل مشتكي أجنبي عليه أن يتخذ موطنا له بالجزائر أما بالنسبة للمكلف المقيم في الجزائر يكون موطنه مقر سكناه أو نشاطه أو بواسطة محاميه.

_ كما يشترط في الشكوى أن تتعلق بالضريبة الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط، وفي حالة ارتكاب أحد هذه الأخطاء الجوهرية :

أ _ غياب توقيع المشتكي بخط اليد .

ب_ الشكوى الجماعية والشكوى المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات .

وفي هذه الحالة يؤدي إلي عدم قبول الشكوى و بالتالي رفضها من قبل المدير الولائي للضرائب، [2] ويمكن لإدارة الضرائب حسب المادة 73 قانون الإجراءات الجبائية :" غير أن الإدارة تستدعي المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام لتكملة ملف الشكوى وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه و قابلة لدعم نزاعه في أجل 30 يوم اعتبارا من تاريخ الاستلام ولا تسري الآجال المنصوص عليها في المادتين 76و 77 من قانون الإجراءات الجبائية إلا اعتبارا من تاريخ استلام إدارة لجواب المكلف بالضريبة وإذا تعذر الرد في أجل الثلاثين (30) يوما المذكورة أعلاه وكان الرد ناقصا، يقوم مدير الضرائب الولائي بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول" .

---

[1] – أ/ أحمد فنيدس ،منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، الطبعة الأولي ، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع ، مصر ،السنة 2014،ص75.

[2] – زرقان خولة وشوافة منال ، المرجع السابق ، ص54.

الفرع الثاني

أهداف الشكوى

لا تكون الشكوى مقبولة في منازعات الوعاء إلا إذا كانت تهدف ألي تصحيح خطأ أو الاستفادة من حق.[1]

- أما الشكوى في مجال التحصيل فلا تكون مقبولة إلا إذا كان المكلف ينازع إما في صحة سند إجراء المتابعة من حيث الشكل أو الاعتراض على التحصيل القصري و إما في طلب إرجاء الدفع أو في طلب استرداد الأشياء المحجوزة .

أولا : الاعتراض على سند المتابعة.

يمكن للمكلف بالضريبة أن يعارض كل إجراء يقوم به قابض الضرائب ضده لغرض تحصيل ديون الخزينة العمومية ، ولكن هذا الاعتراض لا يكون مقبولا إلا إذا وجد عيب شكلي في سند إجراء المتابعة ، أو بأجل تبليغه[2] والذي يعد شرطا أساسيا لقبول الاعتراض ، كأن يكون السند غير محرر في الآجال أو يحرر السند من طرف عون غير مختص، وهي أسباب تتعلق أساسا بشكل الإجراء وتتمثل في :

1_ وجود عيب شكلي في إجراء المتابعة:

ويعد الشرط الأساسي لقبول الاعتراض ، ولقد قضت المحكمة العليا في هذا الشأن في قرارها رقم :62575 الصادر بتاريخ1991/01/27 [3]في قضية (ز.م) ضد نائب مدير الضرائب بغرداية ، حيث اعتبرت إجراء تحصيل الضريبة الذي باشرته إدارة الضرائب في محل إقامة القديم للمكلف إجراء غير قانوني باعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته أعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم ، بالتالي فإن إجراء التحصيل هذا معيب مما يترتب عليه الإعفاء الكلي من الضريبة التي فرضة عليه ووضعت موضع التحصيل ضده ، باعتبار أن المدعى غير محل إقامته وقام بالتصريح لدى مفتشية الضرائب لمحل إقامته الجديد.[4]

---

[1] ـ المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية .

[2] – بدايرية يحي ، المرجع السابق ، ص71.

[3] – المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، قرار رقم 62575 الصادر بتاريخ 1991.01.27.

[4] – أمزيان عزيز، المرجع السابق ،ص 26.

وقد أوجب المشرع الضريبي على المكلف بالضريبة أن يقوم بتقديم الاعتراض على سند المتابعة في شكل شكوى إلي المدير الولائي للضرائب الذي يوجد تحت إشرافه للمحاسب العمومي (قابض الضرائب) الذي باشر إجراءات المتابعة ، أو مدير كبريات المؤسسات.[1]

في أجل (شهر) اعتبارا من تاريخ تبليغ السند، فإذا كان قرار المدير متضمنا الرفض الكلي أو الجزئي أو الضمني فإنه يحق للمكلف بالضريبة المعترض اللجوء إلى المحكمة الإدارية والطعن ضد المحاسب القائم بالحجز خلال (شهر واحد) بعد انقضاء الآجل الممنوح لرئيس المصلحة للبت في طلب المكلف بالضريبة ، أو في خلال شهر ابتدءا من تاريخ تبليغ قرار رئيس المصلحة[2].

وعليه لا تقبل مباشرة الاعتراض على سند المتابعة إلا بعد انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في الشكوى ، علما أن هذا الاعتراض لا يوقف دفع المبلغ المستحق للخزينة العمومية [3]، وفقا للمادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية ، هذا ما قضي به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/03/08 : " حيث أن الاعتراض لا يقطع تنفيذ المبلغ ومن حق الإدارة متابعة المكلف بالضريبة ومن دون انتظار قرار الجهة القضائية المختصة ومن جهة أخرى إن رفع دعوة جزائية لا تؤثر على الإجراءات الواجب إتباعها قانونيا من طرف الإدارة و مثل هذه الدعوة لا يعنيها ".

حيث بناء على هذا فإن القاضي الدرجة الأولى يكون قد أخطأ في ما قضى بعد اختصاصه، مما يتعين عليه إلغاء الأمر المستأنف والقضاء من جديد برفض الطلب الأصلي للمستأنف للأسباب أعلاه.[4]

ثانيا: الاعتراض على التحصيل القصري:

عكس ما تعرضنا له بالنسبة للاعتراض على سند إجراءات المتابعة والمتعلق أساسا بشكل الإجراء ، فإن الاعتراض على التحصيل القصري يمس أساسا بالموضوع ، ويتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه أو وجوب الوفاء به و بالتالي فالاعتراض هذا يتعلق بموضوع المتابعة لا بشكلها . و يباشر هذا الاعتراض بنفس الشروط و الإجراءات التي

---

[1] – المادة 153 من قانون إجراءات الجبائية.

[2] – سوفلي حدة ، المرجع السابق ،ص44.

[3] – فضيل كوسة ، المرجع السابق ،ص83 .ص84.

[4] – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 023856 الصادر بتاريخ 2005.03.08.

سبق التعرض لها سواء تعلق الأمر بالطعن المسبق أمام المدير الولائي أو رفع دعوى أمام القضاء أي أمام القاضي الإداري المختص في الأمور المستعجلة توازيها دعوى في الموضوع . ويكون موضوعها الاعتراض إما على إجراءات المتابعات وإما الاعتراض على التحصيل الجبري وهذا عملا بأحكام المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية [1]، وهذا ما قضي به مجلس الدولة في قراره رقم 137944 الصادر بتاريخ 1999\06\14 :"حيث أن المدعي المستأنف عليه كان قد التمس في عريضته الأصلية وقف التحصيل الضريبي.

وأن قضاة الدرجة الأولى استجابوا إلي استنادا إلي سبب وحيد هو وجود دعوى مرفوعة في الموضوع .

وأن قضاة الدرجة الأولى وعندما فصلوا في القضية كما فعلوا يكونون قد تجاهلوا الإجراءات الاستثنائية لوقف التنفيذ المعمول بها في المنازعات الضريبية .

أنه وبالفعل فإن هذه الإجراءات تخضع للمادة 399 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على وجوب تقديم الضمانات .

حيث أنه من صلاحية إدارة الضرائب تقديم ما إذا كانت الضمانات كافية أم لا.

أنه وفي حالة رفض هذا الضمان يحق للمكلف بالضريبة اللجوء ألي القاضي الإداري الفاصل في المواد الاستعجالية الذي تعود له بناء على سلطة التقدير.

حيث أنه وزيادة على هذا الضمان فإنه يتعين على المكلف بالضريبة رفع دعوى للمنازعة في وعاء الضريبة .

وهكذا فإن قضاة الدرجة الأولى تجاهلوا القانون وأن الأمر الذي أصدروه يستوجب الإلغاء "[2]

و لقد خول المشرع المكلف بالضريبة أن ينازع في شرعية حق الخزينة العمومية ، وذلك بأن يعترض على الالتزام بالدفع أو مقدار ما ، ولتسوية هذا النزاع المتعلق بالتحصيل على المتعرض كإجراء إجباري أن يتقدم بشكوى (خلال شهر) ابتداء من تاريخ تبليغ السند الأول بالتحصيل القسري – تحت طائلة البطلان– أمام المدير الولائي للضرائب المختص[3] .

---

[1] – أمزيان عزيز ، المرجع السابق ،ص29.

[2] – المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 137944 الصادر بتاريخ 1999.06.14.

[3] – مداخلة: وفاء شيعاوي ، المرجع السابق، ص80.

و يكون الاعتراض على الالتزام بالدفع أو مقداره وفقا لأحكام المادة 194 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية " يشكل كل نزاع على وجود الالتزام أو مقداره أو وجوب الوفاء به اعتراضا على التحصيل القسري" .ويخضع هذا الإجراء إلى شروط نتطرق إليها فيما يلي[1]:

1_ شروط الاعتراض : بعد تقديم الشكوى في شكلها المحدد قانونا و احتوائها على جميع بياناتها و معلوماتها بدقة شرطا أساسيا لقبول الاعتراض، حتى تتمكن إدارة الضرائب من النظر فيها، و وضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكوى في المنازعة الضريبية ، وحددت شروطا لقبولها وهي كما يلي :

يجب أن تكون الشكوى (الاعتراض) فردية غير أنه يحوز المكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا وأعضاء الشركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا شكوى جماعية.

_ لا تخضع الشكوى لحقوق الطابع .

_ يجب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة .[2]

_ تحت طائلة عدم القبول يجب أن تتضمن كل شكوى :

_ ذكر الضريبة المعترض عليها .

_ بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة أن تعذر استظهار الإنذار. وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع . استدعاء المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موقعة عليها مع إشعار بالاستلام لتكملة ملف الشكوى .

_ عرض ملخص لوسائل والاستنتاجات الطرف.

_ توقيع صاحبها باليد .

_ استدعاء المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موقعة عليها مع إشعار بالاستلام لتكملة ملف الشكوى

[1] – فضيل كوسية، المرجع السابق ،ص90.

[2] – المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

_ تقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرف المكلف بالضريبة و قابلة لدعم نزاعه في أجل (30يوم) ابتداء من تاريخ الاستلام ، وإذا تعذر الرد في أجل (30 يوم) أو كان الرد ناقصا يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول .

و في هذه الحالة يمكن للمكلف بالضريبة إذا رأى ذلك مفيدا ، الطعن في هذا القرار، أمام المحكمة الإدارية ضمن الشروط المحددة على التوالي في المواد 80-81 مكرر و 82 من قانون الإجراءات الجبائية [1] .

2_ الحالات والآجال التي يتم فيها الاعتراض على التحصيل القصري:

_ يتمثل موضوع الطعن في شكل الاعتراض على التحصيل القصري فيما يلي :

_ وجود الالتزام بالتسديد .

_ مبلغ الدين الجبائي .

_ استحقاق المبلغ المطالب به .

_ أسباب أخرى لا تعترض ولا تمس وعاء أو حساب الضريبة.

_ أما عن الآجال القانونية التي يتم خلالها الطعن فقد حددها القانون بأجل شهر ابتداء من تاريخ تبليغ أول سند المتابعة.

_ ويكون كل من المدير الولائي للضرائب الذي يوجد تحت إشرافه المحاسب العمومي (قابض الضرائب) الذي باشر إجراءات المتابعة أو مدير كبريات مؤسسات الجهات المختصة قانونا بدراسة الطعن.[2]

ثالثا : طلب إرجاء دفع الضريبة:

هذه الصورة من صور منازعات التحصيل نصت عليها المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية حيث جاء فيها ما يلي:" يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة في المواد 72و 73 و75 ،أدناه ،في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه ،أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال

[1] – سوفلي حدة ، المرجع السابق ،ص51.

[2] – مرجع نفسه ،ص51.

دفـع مبلـغ يسـاوى 20% مـن هـذه الضـرائب ،لـدى قـابض الضـرائب المخـتص، إذا طلـب الاستفادة من ذلك في شكواه ".

من تحليل محتوى هذا النص ، يبدو جليا بأن المشرع قد حفظ للمكلف بالضريبة الذي ينازع في شكواه المقدمة في حصة المبالغ المطالب بها ، حق إرجاء دفع الضريبة إلي غاية اتخاذ قرار نهائي بشأن الضريبة المتنازع فيها [1]، شريطة استيفائه للشروط الآتية :

_ التقدم بشكوى لدى مدير الضرائب بالولاية للاعتراض على حصة المبالغ المطالب بها.

_ أن يطلب في شكواه الاستفادة من مقتضيات المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية ،

بخصوص إرجاء الدفع حصة الضرائب التي هي موضوع الشكوى.

_ تحديد المبلغ أو على الأقل إبراز أسس التخفيض المطالب به.

_ دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب.

بعد استلام شكوى المكلف بالضريبة المتضمنة طلب إرجاء الدفع الضريبة ، وقبولها من حيث الشكل ، تقوم مصلحة المنازعات لدى مديرية الضرائب بالولاية بتحديد مبلغ الضريبة الذي هو موضوع طلب الإرجاء الدفع ، وإبلاغ قابض الضرائب المختص إقليميا بذلك بموجب رسالة ، والذي يتخذ كل الاحتياطات اللازمة التي تجعل المكلف بالضريبة يقدم الضمانات الكفيلة بضمان تحصيل الضريبة التي سيؤجل دفعها[2] .

ولقابض الضرائب صلاحية تقدير طبيعة وقيمة الضمانات التي يقترحها المكلف بالضريبة [3] ، وفي حالة الرفض يبلغ المكلف بالضريبة ، كما يجب وفي كل الأحوال على قابض الضرائب أن يبلغ مدير الضرائب بالولاية الإجراء المتخذ إزاء الطلب ، سواء كان ذلك بالقبول أو بالرفض.

---

[1] – أ/ أحمد فنيدس، المرجع السابق ، ص58.

[2] – وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، رسالة المديرية العامة للضرائب ، رقم 51، السنة 2011،ص07.

[3] – مرحوم محمد الحبيب ، إرجاء دفع الضريبة ، مقال بمجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعة الضريبية، 2003، ص51.

وفي حالة رفض إدارة الضرائب طلب المكلف بالضريبة ،يجوز له اللجوء إلى المحكمة الإدارية المختصة إقليميا ، لأن طلب أجاء الدفع يمثل شكلا من أشكال وقف المتابعة [1]

رابعا: طلب استرداد المبلغ المدفوع والمحجوزات:

يمكن لإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المكلف بالضريبة وفقا للشروط و الإجراءات المحددة في قانون الإجراءات الجبائية والتي نذكر منها [2] :

_ توجيه إخطار للمكلف بالضريبة لتسديد ما عليه من ديون مستحقة لها ، ويجب على قابض الضرائب أن يعلم المكلف بالضريبة بأن الإخطار بالتسديد الموجه إليه سيتبع بحجز أمواله ثم بيعها بالمزاد العلني ، إذا لم يسدد ما عليه في الآجال الممنوحة ، وفي المقابل يمكن للمكلف بالضريبة الذي مست أمواله بهذا الإجراء المباشر أن يتقدم بطلب استرداد أمواله المحجوزة ومدعم إياه بجميع وسائل الإثبات المفيدة [3] ، شريطة أن يقدم طلبه كمرحلة أولى أمام المدير الولائي للضرائب الذي يقوم بمجرد تلقيه طلب إلغاء الحجز و استرداد المحجوزات ، بتبليغ قابض الضرائب المختص لتوقيف إجراء البيع لحين الفصل في الموضوع .[4]

ولقد قضي مجلس الدولة الغرفة الأولى في قرار تحت رقم 171 بتاريخ 2001/04/09 أنه : "بعد الإطلاع على المادة 397 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أنه في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة كما هو الشأن في قضية الحال ، لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبقة برفع الطلب إلى المدير الولائي والفصل فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع الطلب وما دام المستأنف لم يقم بالإجراء المطلوب منه طبقا للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة ، بتعين بعدم قبول الدعوة شكلا."[5]

ولقد أوجب القانون على طالب استرداد المحجوزات أتباع سلوك الأول ويتمثل في :

---

[1] – أمزيان عزيز ، المرجع السابق ،ص34.

[2] – المواد 145 – 146 من قانون الإجراءات الجبائية .

[3] – مداخلة: وفاء شيعاوي ، المرجع السابق.ص80.

[4] – أمزيان عزيز، المرجع السابق ، ص29.

[5] – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار مجلس الدولة رقم 171 الصادر بتاريخ 2001.04.09.

_ سلوك الإجراءات الإدارية: ويتمثل في الطلب المقدم إلى إدارة الضرائب إذ يجب أن يقدم طلب استرداد الأشياء المحجوزة في المقام الأول إلى مدير الضرائب بالولاية وفقا لأحكام المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية التابع إقليميا لمكان الحجز، تحت قابلية البطلان خلال (شهر واحد) من تاريخ تبليغ المكلف بالحجز ، مدعمة بجميع وسائل الإثبات المفيدة والتي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار ففي هذه الحالة يطلب مدير الضرائب التابع له مكان الحجز من قابض الضرائب المختص تأجيل بيع الأشياء المطلوب استردادها و يستدعيه[1]. .

ـ يكون الطلب المقدم إلى رئيس مصلحة المنازعات يحتوي على تاريخ ومكان الحجز وذكر الأموال والعقار المحجوز، وصل إيداع خلال(شهر) من تاريخ إيداع الطلب.[2]

ــ يقوم مدير الضرائب بالولاية وبناءا على المعلومات المقدمة من طرف قابض الضرائب بدراسة وتفحص الطلب من حيث الشكل والمضمون.

. من حيث الشكل : يجب أن يكون الطلب ممضيا و مقدما في الآجال المقررة قانونا .

. من حيث المضمون : يجب أن يكون المحجوز عليه مالكا للأموال أو العقار المحجوز .

ــ في حالة وجود صعوبات تحال القضية إلى المدير العام للضرائب المختص، وتم اتخاذ القرار المناسب من قبل مدير الضرائب بالولاية خلال (شهر) ابتداء من إيداع الطلب.

ــ وفي حالة ما إذا كان طلب استرداد الأشياء المحجوزة مقبولا فإنه يتم تبليغ قابض الضرائب برفع اليد عن المحجوزات.

ــ وإذا رفض الطلب المقدم إلى إدارة الضرائب جزئيا أو كليا فإن الوثائق تعاد إلى صاحب الطلب وتجدر الإشارة هنا إلى أن طلب استرداد الأشياء المحجوزة لا يكون مقبولا في حالة ما إذا تم بيع المحجوزات بالمزاد العلني وخصم إدارة الضرائب لديونها .

ــ وإذا لم يصدر القرار في غضون شهر واحد من طرف المدير الولائي للضرائب أو في حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بالقرار الصادر بخصوص طلبه يجوز للمكلف

---

[1] – سوفلي حدة ،المرجع السابق، ص55.

[2] – المرجع نفسه ، ص55.

بالضـريبة فـي هـذه الحالـة أن يرفـع دعـوة قضـائية أمـام المحكمـة الإداريـة وفقـا للإجـراءات وشروط القانونية.[1]

الفرع الثالث

آجال تقديم الشكوى

لقد نظم المشرع الجزائري طريقة تقديم الاحتجاجات وكذا المهل الممنوحة لذلك ، فقد قرر قانون الإجراءات الجبائية ضرورة تقديم الاحتجاجات و الاعتراضات على الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ألي الجهات الجبائية المختصة في أجال محدد .

أولا: الآجال المتعلق بمنازعات التحصيل:

أوجـب المشـرع إرسـال الشـكوى المتعلقـة بتحصـيل الضـرائب و الرسـوم المعـدة مـن طـرف إدارة الضرائب في حدود الآجال التالية:

_ تقـديم الشـكوى التـي تكتسـي شـكل اعتـراض علـى إجـراءات المتابعـة تحـت طائلـة البطلان في أجل شهر اعتبارا من تاريخ تبليغ الأول للإجراء المحتج عليه[2].

_ تقـديم الشـكاوى التـي تكتسـي شـكل اعتـراض التحصـيل الجبـري تحـت طائلـة الـبطلان في أجل شهر اعتبارا من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة.[3]

_ تقديم الشكاوى التي تكتسي شكل طلب إرجاء الدفع تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي أدرج فيها الجدول للتحصيل أو الأحداث الموجبة لهذه الشكوى .[4]

_ تقـديم الشـكاوى التـي تكتسـي شـكل طلـب اسـترداد الاشـياء المحجـوزة تحـت طائلـة الـبطلان فـي أجـل شـهر واحـد ابتـداء مـن تـاريخ الـذي أعلـم فيـه صـاحب الطلـب بـالحجز، ويسـلم وصل عن طلب إلي المكلف بالضريبة المحتج .[5]

---

[1] – أمزيان عزيز ، المرجع السابق ،ص30.29.

[2] - المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية .

[3] – المادة 153 مكرر الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية .

[4] _ المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية .

[5] – المادة 154 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية

المطلب الثاني

التحقيق و البت في الشكوى

بعد تسليط الضوء على الشكوى من حيث الشروط الشكلية الواجب توافرها و البيانات التي يجب أن تتضمنها و الآجال التي يجب أن تقدم فيها، نحاول فيما يأتي توضيح كيفية التحقيق في الشكوى و كيفية البت فيها و اتخاذ القرار.

الفرع الأول

التحقيق في الشكوى

التحقيق تحكمه إجراءات و قواعد تنظيمية تتعلق بإلزامية إخضاع الشكوى لتحقيق سابق على اتخاذ القرار كما سنحاول توضيحه في ما يلي:

أولا : إجراءات و إلزامية التحقيق في الشكوى

يقوم مدير الضرائب بتسليم وصل للمكلفين و ذلك بعد تسليمه الشكوى وفقا لما نصت عليه المادة 153 مكرر3 قانون الإجراءات الجبائية ، و يتم تسجيل الشكوى في سجل خاص و يتم إخبار قابض الضرائب بذلك، بعدها تحال إلى مفتش أو مراقب الضرائب المباشرة ليتم التحقيق فيها إذا رأي المفتش أن الشكوى يشوبها عيب عليه إطلاع المدير بذلك الذي يطلب تسديد الضريبة من قبل المكلف أو تصليح الأخطاء التي يشوبها، كما يمكن لمدير الضرائب رفضها إذا رأي أن الشكوى بها عيب شكلي مثل فوات الآجال القانونية.[1]

أما بالنسبة للشكوى المقبولة يعمل مدير الضرائب للولاية بالتحقيق فيها بواسطة مفتش الضرائب الذي يتولى هذه المهمة،كما يستطيع المفتش أن يرسل ملخص الشكوى إلى الرئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه خلال 15 يوما. [2]

كما يحق للمفتش استدعاء صاحب الشكوى من أجل بعض التوضيحات الضرورية لحل الإشكال المطروح و له أيضا أن يقوم بالتحقيق في عين المكان والإطلاع على الوثائق الموجودة لدى المؤسسات و الجماعات المحلية التي تساعده في التحقيق وبعد الانتهاء من التحريات و التحقيقات يعمل المفتش على تحرير تقرير مبدئيا يتضمن الحلول المقترحة الموافقة للمعطيات الموجود لديه و المطابقة للنصوص القانونية و يذكر أيضا في التقرير

---

[1] – العمري زينب ، المرجع السابق ، ص 13.

[2] – أحمد فنيدس، المرجع السابق ،ص87.

الأدلة والحجج التي بني عليها التقرير، و عند الانتهاء من إعداد التقرير يقوم المفتش بإرساله إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار المناسب، و المدير هنا ليس ملزما بما توصل إليه رئيس المفتشية.[1]

ويجوز البت فورا في الشكاوى التي يشوبها عيب شكلي يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا.[2]

ثانيا: الأعوان المكلفين بالتحقيق:

كقاعدة عامة التحقيق في الشكوى أنيط بالمفتش الذي أسس أو ضمن تصفية الضريبة موضوع النزاع، و المفتش المكلف بالتحقيق هو المفتش الرئيسي، و أحيانا يمكنه أن يسند مهام التحقيق إلى الأعوان الموجودين تحت سلطته و الذين لهم على الأقل رتبة مراقب و الذين يتمتعون إزاء المكلف بالضريبة بنفس السلطات التي يتمتع بها المفتشون.[3]

وعندما تستهدف الشكوى إرجاع حقوق نقدية أو اقتطاعات من المصدر مدفوعة دون وجه حق من قبل المكلف بالضريبة، يجري التحقيق من طرف المفتش المرسل إليه التصريحات و كشوف الدفع المتعلقة بهذه الحقوق.

و فيما يخص الشكاوى المتعلقة بصحة إجراء المتابعات و إجراءات التحصيل القصري، التحقيق فيها يكون من قبل القابض الذي باشر العملية محل النزاع.

إن التحقيق في الشكوى شخصي في جميع الحالات، و المكلف به يجب أن يوضح على ورقة التحقيق في الخانة المخصصة في ذلك الإجراء أسمه و رتبته.[4]

و لضمان التحقيق في الشكوى التي تظهر صفة استثنائية و خاصة تلك التي تمس نزاهة الأعوان الذين ساهموا في تأسيس الضرائب محل التنازع يمكن لمدير الضرائب بالولاية أن يعين من خارج الهيئة المعنية عونا تسند إليه مهمة التحقيق بدلا من المفتش الرئيسي، وهذا العون لا يتعدى تدخله سوى فحص الجانب التقني للنزاع ويقدم رأيه حول أساس

---

[1] – أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص20.

[2] – المادة 76 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

[3] – المادة 317 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[4]– عائشة الشابي، الطعن الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون ، جامعة 08 ماي 1945، قالمة ، السنة 2014/2013 ، ص 27.

الاعتراضات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و على صحة الضرائب المتنازع فيها ويقترح إما الإبقاء وإما التخفيض.و عندما يقترح العون المكلف تعديل أساس فرض الضريبة الشكوى ترسل إلى المفتشية و الذي يقدم رأيه.[1]

ثالثا: تلقي الرأي.

إن عملية التحقيق في الشكوى تتم بعدة طرق أهمها استعمال حق الإطلاع، أو استدعاء المكلف بالضريبة، أو باستشارة هيئات خارج إدارة الضرائب حيث يمكن للمفتش أن يلجأ إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في الشكوى و في حالة ما إذا لم يصله الرأي في أجل خمسة عشر يوم (15) يقوم المفتش بتحرير اقتراحاته.[2]

رابعا: فحص الشكوى :

يتم فحص الشكوى بمعرفة العناصر المعروضة من طرف الشاكي قبل التحقيق في الشكوى، حيث يجب حصر جميع نقاط النزاع و في جميع الحالات يجب أن يشمل التحقيق من الناحية الشكل من جهة و من الناحية محتوى الشكوى من جهة أخرى.

أ _ من ناحية الشكل:

هناك فرضيتان يمكن أن تكونا محل نظر :[3]

إذا كانت الشكوى صحيحة يكتفي بالإشارة في الإطار الخاص من ورقة التحقيق إلى الوصف "طلب مقبول".

إذا كانت الشكوى تتضمن سببا أو أكثر لعدم قبولها هذه بدقة و مهما كان سبب هذه الشكوى غير مقبولة شكلا يجب أن تفحص من حيث المحتوى، و مدير الضرائب بالولاية هو المؤهل للحكم على ما إذا كانت الشكوى غير مقبولة، و الأكثر من ذلك يمكنه تطبيق إجراء التخفيض لتلقائي للشكاوى المعترف بتأسيسها، و لكنها غير صحيحة من حيث الشكل.

---

[1] – أ/ أحمد فنيدس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق ، ص87.

[2] – المواد من 45- 58 من قانون الإجراءات الجبائية.

[3] - التعليمة رقم 219/ و م / م ع ص / م م/ بتاريخ 09/ 04/ 1996.

ب _ من الناحية الموضوعية :

تعتمد نتيجة قرار عادل و نهائي على العناية المقدمة أثناء فحص الشكوى، فمهمة المفتش هي إثبات صحة الضريبة محل التنازع أو العكس إعادة النظر فيها كليا أو جزئيا و إعطاء الحق للحجج الموضحة في الشكوى.[1]

والتحقيق في الشكوى يتطلب دراسة و كشف و تفسير الوقائع و فحص ما إذا كانت ألفاظ وفحوى القانون قد طبقت تطبيقا صحيحا، ففي الشكوى المقبولة شكلا و المؤسسة بوضوح يصوغ المفتش رأيا مختصرا .

وإذا أثار الشاكي مسألة ميدانية ، يجب على المفتش أن يقوم بالإثبات الدقيق لمبرراته ويذكر الإجراءات القانونية التنظيمية أو القضائية التي بنا عليها رأيه بالقبول أو الرفض.

الفرع الثاني

البت في الشكوى

يفصل مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب كل حسب اختصاصه، في الشكوى المقدمة إليه، في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ تقديم الاعتراض، ويمكن للمشتكي في حال غياب قرار الصادر لم يرضه في هذه الحالة يستطيع أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو انقضاء الآجال البت في الشكوى [2] .

ومما سبق ذكره يمكن القول أن المشرع لم يولي هذا الإجراء (الشكوى) في مجال المنازعات التحصيل نفس القدر من الأهمية كما هو الحال بالنسبة للشكوى في مجال مادة الوعاء الضريبي ، وقد يرجع سبب ذلك إلي قلة المنازعات الضريبية المتعلقة بالتحصيل الضريبي عكس المنازعة الضريبية في مجال الوعاء، كما أن النزاع الضريبي بالمعني الحقيقي يثور بشأن تحديد وتقدير وعاء الضريبة.

[1] – عائشة الشابي، المرجع السابق ، ص29.

[2] – بدايرية يحي، المرجع السابق ،ص60.

أولا: صدور القرار.

بعد الانتهاء من التحقيق في الشكوى يقوم مفتش الضرائب المختص إقليميا بإعداد تقرير مفصل إلي مدير الضرائب بالولاية أو الجهة الضريبية المختصة حسب الحالة مبينا في ذات التقرير أهم الاقتراحات والحلول التي يراها مناسبة ووفقا لمعطيات المتحصل عليها في مرحلة التحقيق مع إلزامية ذكر مختلف النصوص القانونية التي ارتكزت عليها بخصوص هذا القرار [1]، ثم يرسل التقرير إلي مدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة يقوم باتخاذ قرار نهائي بخصوص الشكوى والذي قد يتخذ عدة أوجه نذكرها فيما يلي:

أ _ حالة الرفض الكلي للشكوى :

يحق مدير الضرائب بالولاية إصدار قرار بالرفض الشكوى المسجلة بشرط أن يكون قرار الرفض مسببا ومعللا ،حتى يتمكن المشتكي من تقديم دفوعه ، إذا أراد أن يعرض نزاعه على الجهة القضائية المختصة ،بحيث يجب أن تكون عبارات القرار واضحة ودقيقة لا تحتمل التأويل ، ويتم رفض الشكوى من ناحية

1 _ رفض الشكوى شكلا :

ويتم هذا في حالة دفع الشكوى خارج الآجال أو تكون مفتقرة لبيانات جوهرية مشار إليها في

المادة 73من قانون الإجراءات الجبائية بعد دعوة المكلف دون جدوى .

2 _ رفض الشكوى موضوعا:

ـ يتم رفض الشكوى من الناحية الموضوعية عندما يتضح من خلال عملية التحقيق أن الشكوى غير مؤسسة.[2]

---

[1] – أ/ أحمد فنيدس، المرجع السابق ، ص97.

[2] – قصاص سليم، منازعات الجبائية للضرائب المباشرة في القانون الجزائري ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص ،جامعة منتوري ، قسنطينة ، سنة 2008.2007 ،ص47.

ب _ حالة القبول :

نكون أمام هذه الحالة عندما تكتشف الإدارة الضريبية وقوع أخطاء أثناء التحقيق وهذا ما يدفع مدير الضرائب بالولاية بقبول طلبات المكلف الواردة في شكواه، وإصدار قرار بقبول الشكوى يتضمن مبلغ تخفض والذي قد يكون كليا أو جزئيا.

1_ القبول الكلي

إذا كان القرار يتضمن تخفيض كليا أي إعفاء المكلف بالضريبة المفروضة عليه ففي هذه الحالة يبلغ قرار مدير الضرائب بالولاية إلي كل من مفتشية الضرائب المختصة وقابضة الضرائب والمكلف بالضريبة ،موضحا بدقة مبلغ التخفيض ،حيث يقوم قابض الضرائب بإلغاء هذا المبلغ من الحقوق الواجبة التحصيل أو إعادته إلي المكلف إذا كان قد دفع كل مستحقاته ،مع إلزامية تبليغ قرار الإدارة الضريبية إلي المكلف مع ضرورة توجيه نسخة إلي المفتشية ،ونسخة إلي قابض الضرائب .[1]

2_ القبول الجزئي

إذا كان القرار يتضمن تخفيضا جزئيا، أي إنقاص جزء من الضريبة المفروضة على المكلف ،فإن القرار يرسل إلي الجهات الثلاثة (المفتشية ،القباضة ،المكلف) ،فيقوم قابض الضرائب بإنقاص قيمة الجزء المخصص من المستحقات ،كما يقوم رئيس المفتشية بتسجيله في سجل خاص وحفظه وتسجيله في الملف الجبائي للمكلف ،أما المكلف بالضريبة عندما يبلغ بقرار التخفيض الجزئي له خيارين :

_ حالة قبوله للقرار: وفي هذه الحالة يكون النزاع قد انتهي[2].

_ في حالة عدم قبوله للقرار (التخفيض الجزئي) فله إمكانية اللجوء إلي الجهات القضائية المختصة للمطالبة بالجزء المرفوض من شكواه[3].

---

[1] – بن ساسي حيزية ، المرجع السابق ،ص35.

[2] – متينة دالية العيد ، التسوية الإدارية للمنازعات الجبائية ، مذكرة تخرج من المدرسة العليا للقضاء ، مجلس محكمة شلغوم ، الدفعة الثامنة عشر ، الجزائر ، السنة 2010/2007، ص11.

[3] – زرقان خولة وشوافة منال ، المرجع السابق ، ص60.

ج _ حالة السكوت أو عدم الفصل في الشكوى :

عمليا يقل حدوث هذه الصورة لكن في حالة سكوت الإدارة في هذه العملية تفسيرها القانوني الصحيح هو رفض الإدارة ، فالسكوت معناه الرفض الضمني[1].

ثانيا: أثار القرار.

من خلال الحالات المحتملة لمحتوى القرار الفاصل في الشكوى ،يمكن تحديد الآثار هذا القرار على رافع الشكوى ،هنا يجب التميز بين بين قرار الرفض وقرار القبول .

أ - قرار الرفض:

إن الأثر الذي يرتبه قرار مدير الضرائب بالولاية برفض الشكوى هو إمكانية اللجوء إلي طريق أخر للطعن القضائي،سواء كان قرار المدير الضرائب بالرفض الكلي أو الجزئي على اعتبار أن هذا القرار لا يتميز بالطابع النهائي بالنسبة للمكلف بالضريبة ما دام الأجل القانوني لم ينتهي[2] .

ب - قرار القبول:

إن قرار المتخذ من قبل الإدارة سواء بالقبول الكلي أو الجزئي لا يخلق حق مكتسبا للمكلف بالضريبة وليس قرار ذو طابع نهائي فالإدارة بعد النطق بالتخفيض بسبب عدم صحة الإجراءات تأسس ضريبة جديدة وفقا لإجراءات جديدة ،إذا ما كانت في الآجال المراجعة ،وهو الأجل الذي خلاله تمارس إدارة الضرائب سلطتها في إجراء التصحيحات الضريبية، بانتهاء هذا الأجل يسقط حقها[3].

---

[1] – بن ساسي حيزية ، المرجع السابق ،ص34.

[2] – أ/ أحمد فنيدس، المرجع السابق ،ص102.

[3] – المرجع نفسه ،ص103.

ثالثا: تبليغ القرار.

عندما تصدر الإدارة الضريبية قرارها فهي تكون ملزمة بتبليغه إلي المشتكي بالعنوان الحقيقي،الذي اختاره.[1]

يبلغ قرار الإدارة الضريبية إلي المكلف بالضريبية شخصيا أو إلى من ينوب عنه حسب العنوان المذكور في الشكوى، وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ومن هنا يبدأ حساب الميعاد الممنوح للمكلف لكي يطعن في القرار الصادر.

أما تبليغ المكلف بالضريبة الموجود خارج الجزائر فيصح توجيهه ا إليه في الموطن المختار في الجزائر من قبل إدارة الضرائب مع مراعاة جميع الإجراءات الخاصة الأخرى .

ويجب أن تتضمن وثيقة التبليغ الموجهة للمكلف أسباب الرفض الكلي أ والجزئي لشكواه، حتى يتمكن المشتكي من تقديم دفوعه إذا أراد أن يطرح النزاع على الجهات القضائية. [2]

غير أن الواقع العملي يواجه مشكلات وصعوبات عديدة بخصوص التبليغ ، فالرسائل التي توجه عن طريق البريد رغم أنها مضمونة إلا أن نسبة 70% منها ترجع إلي المصالح مما يؤدي لصعوبة في الإثبات.[3]

---

[1] – حسين فريجة ، المرجع السابق ،ص28

[2] – زرقان خولة، المرجع السابق ،ص60.

[3] – بن ساسي حيزية، المرجع السابق ،ص35.

المبحث الثاني

الطعن القضائي

يعتبر الطعن القضائي آلية قانونية من شأنها حماية حقوق المكلفين بالضريبة وحمايتهم من تعسف الادارة الجبائية، والحد من تجاوزاتها، أو بسبب الأخطاء التي ترتكبها بشأن تسوية وضعيتهم عند تنفيذ المتابعات في حقهم، لاستيفاء ديونها والحفاظ على مصالح الخزينة العمومية، فاللجوء الى القضاء حق مكفول دستوريا لما يحتويه من تكريس لمبدأ العدالة والشفافية، ونظرا لعدم شعور المكلف بالضريبة بالاطمئنان الكافي على حقوقه على اساس أن الادارة هي الحكم والخصم [1]، من جهة ومن جهة أخرى عندما لا يرضيه رد المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات كل حسب اختصاصه، بشأن الطعن الاداري الذي قدمه، أجاز له المشرع الجبائي أن يرفع طعنا قضائيا ، وقد حدد قانون الاجراءات الجبائية بموجب المادة 82 والمادة 90 منه على الجهات القضائية المختصة بتسوية النزاع الضريبي، وهما: المحكمة الادارية ومجلس الدولة، ولهذا نتناول في هذا المبحث الدعوى أمام المحكمة الادارية، باعتبارها درجة أولى التقاضي ،ثم نتطرق في دراستنا إلى الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة ، إعمالا لمبدأ التقاضي على درجتين.

المطلب الأول

الدعوى الجبائية أمام المحاكم الإدارية

لقد نصت المادة الأولى من القانون 02/98 المؤرخ في 30 مايو 1998 على أنه "تنشأ محاكم إدارية كجهات قضائية للقانون العام في المادة الإدارية"، يتضح من هذه المادة أن المحكمة الإدارية تختص نوعيا بالنظر في كل منازعة إدارية أيا كان أطرافها وموضوعها.[2]

تعتبر المحاكم الإدارية درجة التقاضي الدنيا في المادة الإدارية، فهي تشكل الوجه الأول لمبدأ التقاضي على درجتين[3]، كما يتضح من نص المادة (800 من قانون الإجراءات

---

[1] – قصاص سليم، المرجع السابق، ص83.

[2]– أ/ عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر لدراسة وضعية تحليلية مقارنة، جسور للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2008، ص 115.

[3] – بوراس عادل ، مبدأ التقاضي على درجتين في المادة الإدارية في الجزائر ، مذكرة ماجستير كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم الحقوق، جامعة الشيخ العربي التبسي ، تبسة 2014/2013، ص59

المدنية والإدارية)،أن المحاكم الإدارية صاحبة الولاية العامة على المنازعة الإدارية إعمالا للمعيار العضوي تشريعي للاختصاص، كما أكدت ذلك النصوص الخاصة من خلال نص المواد 82 – 89 من قانون الإجراءات الجبائية.

وعليه يسند الاختصاص القضائي بالنظر في منازعات الضرائب والرسوم المماثلة للمحاكم الإدارية، فإذا كان قرار المدير الولائي للضرائب ،أم مدير كبريات المؤسسات غير مرض للمكلف للضريبة يمكنه أن يلجأ إلى القضاء[1].

والمنازعة الضريبية مدرجة ضمن منازعات القضاء الكامل، بهذه الصفة يمكن للقاضي تعديل مقدار الضريبة المتنازع فيها[2]، كما يبرز دور القاضي الإداري في تتبع مجريات الدعوى وسيرها، فالمنازعة الإدارية ذات طبيعة خاصة لأن الإدارة العامة طرفا في النزاع، وتمثل أموالها في كل الأحوال الخاضعة الضريبية، وهذا على خلاف المواطن ،والذي تملك الإدارة في مواجهته سلطان الإكراه الاجتماعي والقانوني، فبالنسبة للمواطن يعتبر إثبات الوقائع في مواجهة الادارة عبئا ثقيلا ، وتفسر خصوصية القضاء الإداري بعدم مساواة الطرفين المتقاضين أمامه[3].

والدعوى الضريبية كغيرها من الدعاوى تتطلب جملة من الشروط والإجراءات إلى غاية صدور القرار وتبليغه، وسنتناولها وفقا للعناصر التالية:

الفرع الأول: رفع الدعوى، الفرع الثاني: إجراءات التحقيق، والفرع الثالث: إصدار القرار.

الفرع الأول

رفع الدعوى

تمثل الدعوى الوسيلة القانونية المتاحة للأفراد أمام جهاز القضاء، بهدف حماية حقوقهم وإقرار العدالة في المجتمع، بصورة تتلاءم مع مقتضيات الدولة الحديثة والمعاصرة،

---

[1]– بعلي محمد الصغير، الوسيط في المنازعة الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2009، ص 241.

5 –Martine Lombard, Droit Administratif, 3 ème edition. Dollez Paris, 1999. P 336.

[3]– دحماني ريمة منال، أنواع أدلة الإثبات في المنازعة الإدارية، مذكرة تخرج من المدرسة العليا للقضاء، 2008/2007، ص 23.

إذا ما تمت مباشرتها من طرف المكلف بدفع الضريبة، ضد قابض الضرائب أو المحاسب القائم بالحجز أمام المحكمة الإدارية، وذلك بعد انقضاء الأجل الممنوح للقابض المختص للبت في الموضوع هو شهر كامل من إيداع الطلب أو بعد انتهاء مهمة شهر من تاريخ تلقيه قرار الرفض[1] ، لقد اشترط المشرع الجزائري مجموعة من الإجراءات القانونية لقبولها، والمقررة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية في المواد (82-89)، يستوجب أن تستوفي كافة الشروط الشكلية والموضوعية المطلوبة.

بعدما يستنفذ المكلف بالضريبة كافة إجراءات الطعن الإداري أمام الإدارة الجبائية والمتمحورة أساسا في الشكوى، والتي تعد بدورها إجراءا جوهريا وإلزاميا قبل اللجوء إلى القضاء .

أجاز المشرع للمكلف بالضريبة رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة، ليطعن في القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات[2]، والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع، والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، وتعد هذه الخطوة المرحلة الأولى للطعن القضائي.

ولقد أخضع المشرع الجزائري السلطة التقديرية الواسعة الممنوحة للإدارة الضريبية، في مجال تقدير الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وربطها، وصولا إلى مرحلة التسديد النهائي وتحصيلها وجمع الضرائب والرسوم للرقابة القضائية، بهدف الحفاظ على توازن القوى بين الإدارية والمكلف،[3] ويتحقق قبول الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية بتوفر الشروط التالية:

أولا: الشروط العامة

إن هذه الشروط عبارة عن أحكام مشتركة بين جهات القضاء العادي والإداري جمعها قانون الإجراءات المدنية والإدارية وتتمثل في:

1- يجب أن ترفع الدعوى من كل ذي صفة ومصلحة طبقا لنص المادة 13 قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث تكون المصلحة قائمة أو محتملة، وبالاطلاع على الفقرة 02 من المادة 13 قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أن المشرع جعل الصفة من

1- كوسة فوضيل، المرجع السابق،ص 101.

2- المادة 153 قانون الإجراءات الجبائية.

3- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص ص،66 ، 67.

النظام العام حيث يثيرها الخصوم بطبيعة الحال إن لم تكن متوفرة في أحدهما كما يثيرها القاضي الإداري تلقائيا عند تفحص الملف وملاحظة عدم توفرها، وبالتالي يجب إثارتها في أي مرحلة كانت عليها الدعوى[1]، إضافة إلى مشروعيتها فيكفي القول بانها قد بلغت حدا من الجدية حتى يمكن القول بانها غدت مصدرا للحق وأنها تمثل غايته المستهدفة ذلك لان الحقوق ليست لها قيمة بذاتها وإنما بحسبانها وسائل لتحقيق منفعة معينة مشروعة .[2]

2- يجب أن تتوفر عريضة الدعوى الجبائية على كافة البيانات العامة الواردة بكافة الدعاوى والمنصوص عليها والمقررة في نص المادة 15 و 816 قانون الاجراءات المدنية والادارية وهي:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.

- اسم ولقب المدعي وموطنه.

- اسم ولقب وموطن المدعى عليه.

- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.

- عرض موجز للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى، فلا يعطي اللجوء إلى جهاز العدالة الحياد عن مسار الشكوى الأصلية فإضافة إلى وجوب أن تتضمن الدعوى عرضا مفصلا وصريحا للوسائل وضرورة إرفاقها بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه الصادر من طرف مدير الضرائب للولاية، أوجب المشرع ضرورة التزام حدود خاصة في عرض طلباته إذ لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص الضريبة غير تلك الواردة في دعواه الابتدائية إلى مدير الضرائب بالولاية.

- ترفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية بعريضة مكتوبة موقعة و مؤرخة تودع بأمانة الضبط مقابل دفع الرسم القضائي.

- إرفاق العريضة بالقرار الإداري المطعون فيه.

---

[1]- أحمد حمادي، إجراءات الدعوى الإدارية وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة تخرج من المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الثامنة عشر للسنة القضائية، السنة 2010/2009، ص 08.

[2] – مجلة شهرية متخصصة في الدراسات والبحوث القانونية ، ضوابط المصلحة والموازنة بينها ، دار القبة للنشر والتوزيع، مارس 2003 ،رقم العدد08 ،ص 20.

وما ننوه إليه أن إجراء وجوبية رفع الدعوى بواسطة محامي أمام المحاكم الإدارية يمثل إشكالا كونه ينجم عنه إلقاء مزيدا من الثقل على المتقاضي وإرهاقه بتحمل أعباء الاستعانة بمحامي خاصة وأن الأمر يتعلق بجهة قضائية ابتدائية[1] ، وحسب المادة 827 من قانون الاجراءات المدنية والادارية تعفى الدولة من التمثيل الوجوبي بمحام في الادعاء أو الدفاع أو التدخل مع مراعاة النصوص الخاصة عندما تكون الدولة أو الولاية أو البلدية او المؤسسات العمومية ذات الصبغة الادارية طرفا في الدعوى بصفة مدعي أو مدعى عليه، تمثل بواسطة الوزير المعني ، الوالي، رئيس المجلس الشعبي على التوالي ، والممثل القانوني بالنسبة للمؤسسة ذات الصبغة الادارية طبقا لنص المادة 828 من قانون الاجراءات المدنية والادارية [2].

بالرجوع إلى نص المادة 82 الفقرة 01 قانون الإجراءات الجبائية، يوضح المشرع الجبائي نوع القرار (الرفض أو الإشعار المتضمن تبليغ القرار) المعترض عليه نص المادة 82 الفقرة 02 قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا: الشروط الخاصة

لقد أوجب المشرع الجبائي توافر جملة من الشروط تخص العريضة الجبائية المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة، والتي تميزها عن باقي الدعاوى الأخرى، والتي يمكن إجمالها فيما يلي:

1- تقديم شكوى

قبل اللجوء إلى الجهات القضائية يجب تقديم شكوى من قبل المكلف بالضريبة، إلى مدير الضرائب بالولاية أو إلى مدير كبريات المؤسسات عملا بنص المادة (153 قانون الاجراءات الجبائية)، إن إلزامية هذا الإجراء عالجته المواد 70، 73 و 145 من نفس القانون، فيما يخص منازعات التحصيل وإجراءات المتابعة، وهو إجراء إلزامي يترتب على عدم وجوده عدم قبول الدعوى شكلا، فهو من النظام العام، ويثيره القاضي من تلقاء نفسه، حسب ما أقره مجلس الدولة في قراره رقم 6325 المؤرخ في: 2003/02/25[3]،

[1] – عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر، المرجع السابق، ص 125.
[2] – المواد 827 – 828 من القانون 09/08 المؤرخ في 2008/02/25 المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية، الجريدة الرسمية، العدد 21، الصادر في 2008/04/23.
[3] – سايس جمال ، المرجع السابق ،ص 192 .

والذي جاء فيه: حيث أن المستأنف انتظر إتخاذ إجراء غلق المحل التجاري، أي الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق الزجرية لرفع الدعوى الحالية مباشرة أمام القضاء، دون توجيه شكوى في شأنها أمام ادارة الضرائب.

وحيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم اداري مسبق طبقا للمادة 337 من ق ض م .

وحيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الاجراء، الذي يعتبر من النظام العام، إذ يمكن للقاضي إثارته، يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبولا شكلا.

وهدا ما أكده مجلس الدولة الجزائري في العديد من قرارته، من بينها القرار رقم 6509 المؤرخ في 2003/02/25 في قضية ي س ضد إدارة الجمارك، والمتضمن: وحيث أن التظلم المسبق في مادة الضرائب من الاجراءات الجوهرية، وهي من النظام العام طبقا لنص المادتين 334 و337 من ق ض م والرسوم المماثلة.

وحيث أن رفع المدعى المستأنف دعواه خرقا لهذا الاجراء، يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا ".[1]

2ـــ إرفاق عريضة الدعوى بوثيقة الاقتطاع من المصدر أو المتبع.[2]

3ـــ تأكيدا للشروط العامة أوجب المشرع الجبائي بموجب نص المادة 83 قانون الإجراءات الجبائية الفقرة ف02، أن تتضمن العريضة عرض موجز للوقائع والطلبات والوسائل المؤسسة للنزاع وأدلتها.

4ـــ إرفاق الإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه، إذا جاءت نتيجة أو بناءا على قرار صادر عن مدير الضرائب.

5ـ التوقيع باليد:

اشترط المشرع الجبائي توقيع عريضة الدعوى الجبائية من طرف صاحبها باليد، عملا بنص المادة 83 الفقرة 01 قانون الإجراءات الجبائية، تحت طائلة عدم القبول، وهذا تجسيدا لمظهر تكريس مبدأ سلطان الإرادة الحرة، وتعزيزه فالمكلف بدفع الضريبة يتوجه أمام

---

[1] – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 6509 ،المؤرخ في 2003/02/25 ، مجلة مجلس الدولة ، المرجع السابق، ص75 .

[2] – بوقبرين فافا، المرجع السابق، ص64.

الجهات القضائية لتسوية النزاع الضريبي بكامل إرادته الحرة، ويعد التوقيع من بين العيوب الشكلية طبقا المادة 83 الفقرة 04 قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما تطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 من نفس القانون، والتي تقضي بأنه يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية[1].

6- الآجال:

احتراما للمواعيد ومراعاة وحفاظا على حق الطعن، ترفع الدعوى الضريبية خلال أجل شهر واحد (01) من تاريخ إبلاغ قرار مدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات بالرفض الكلي أو الجزئي، أومن تاريخ انقضاء أجل البت في الشكوى المنصوص عليه بالمادة 153 مكرر قانون الإجراءات الجبائية.

يعتبر الأجل القانوني لتحريك الدعوى الجبائية أمام الجهات القضائية المختصة من النظام العام، يثيره القاضي من تلقاء نفسه في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، وهذا ما أقره مجلس الدولة في قراره رقم 25486 الصادر بتاريخ: 2006/03/15 [2] ، والمتضمن: "حيث أن المادة 82 من ق ا ج تنص على أنه" يجب ترك الدعوى في مدة اربعة اشهر ابتداء من استلام الإشعار"، الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، وأن قضاة أول درجة قد أخطأوا في تطبيق القانون بتصريحهم بعدم قبول الدعوى، كون الدعوى الحالية تتعلق بالوعاء وليست دعوى تحصيل، حتى يطبق في شأنها مهلة شهر مما يعرض قرارهم للإلغاء والفصل من جديد ".

يمكن للمكلف في حالة غياب القرار المتعلق باعتراضه على إجراءات المتابعة أو على إجراءات التحصيل الجبري في الأجل المحدد، أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد (01)، من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو انقضاء أجل البت في الشكوى المنصوص عليه بالمادة 153 مكرر قانون الإجراءات الجبائية.

---

[1]- العمري زينب، المرجع السابق، ص 53.

[2] – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 25486 ، المؤرخ في 2006/03/15 ، مجلة مجلس الدولة، العدد 8، ص 190.

الفرع الثاني

إجراءات التحقيق في الدعوى الجبائية

لا يختلف نمط إجراءات التحقيق في الدعوى الجبائية عن تلك المتبعة في المنازعة أو الخصومة الإدارية، إلا فيما يخص بعض الإجراءات المقررة في قانون الإجراءات الجبائية، والتي تضمنتها المواد 85-86 منه، وعموما فإجراءات التحقيق عادة ما تتسم بالعديد من الخصائص، وأهم ما يميزها أنها ذات طابع تحقيقي فاحص، بالإضافة إلى أنها كتابية وذات طابع حضوري، مما يضفي عليها الحجية القاطعة في الإثبات، و المساهمة في تكوين قناعة القاضي، و الإلمام بكافة جوانب النزاع مما يسهل تهيئة القضية وسرعة الفصل فيها.

فبعد قيد عريضة الدعوى لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية، تعرض هذه الأخيرة على رئيس المحكمة الإدارية، والذي بدوره بعين التشكيلة التي تسند لها مهمة النظر في الدعوى، فإذا تبين له من عريضة الدعوى أن حيثيات القضية المعروضة أو المطروحة عليه لا تستدعي التحقيق، أحالها على محافظ الدولة كي يودع تقريره، ومن ثمة إحالة الملف على تشكيلة الحكم بعد تقديم التماس محافظ الدولة طبقا لنص المادة 847 قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أما إذا تبين من ظروف وملابسات القضية، أنها محل تحقيق فتخضع لإجراءات التحقيق الخاصة، والمقررة بموجب المادة 85 قانون الإجراءات الجبائية، والمتمثلة في التحقيق الإضافي، مراجعة التحقيق، الخبرة.

مع الإشارة إلى أن إجراءات التحقيق العادية المقررة بموجب المادة 84 الملغاة[1] ، لم يعتمدها المشرع الجبائي لعدم جدواها، ويتم فتح تحقيق بناء على طلب الأطراف، أو من طرف القاضي مع إمكانية أمره بالانتقال للمعاينة.

أولا: التحقيق الإضافي:

لقد نص المشرع الجزائري في المادة 85 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، أن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة، ويكون التحقيق الإضافي إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم.

[1]– المادة 84 قانون الإجراءات الجبائية ملغاة بموجب المادة 29 من قانون المالية 2008.

وفي حالة ما إذا تمت عملية إجراء التحقيق الإضافي، أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة إن علم بها فيخضع الملف لإيداع جديد [1] ، وعلى الرغم من التعديلات المتكررة التي شملت قانون الإجراءات الجبائية، إلا أن المشرع الجبائي ظل يحيل إلى نص المادة 84 – 2 الملغاة، كما أن وبخصوص هذا الشأن لم يتطرق إلى صلاحيات مدير كبريات المؤسسات فيما يتعلق بمنازعات التحصيل والفصل في اعتراضات المكلف بالضريبة .

ثانيا: مراجعة التحقيق :

ويتم اللجوء إلى إجراء مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد، إذا ما ارتأت المحكمة الإدارية ذلك، وهذا عندما يثبت للقاضي عدم كفاية التحقيق الإضافي، وعناصر ومستندات الملف لإعمال السلطة التقديرية للقاضي التي تمكنه من البث في القضية [2].

تتم عملية إجراء مراجعة التحقيق على يد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، إعمالا بمبدأ الحياد والشفافية والنزاهة في عملية مراقبة الوضعية المالية للمكلف بالضريبة، ولأن إجراءات التحقيق ذات طابع حضوري، فإن عملية إجراء مراجعة التحقيق تتم بحضور المدعي أو وكيله، وفي الحالات الواردة بالمادة 76 قانون إجراءات جبائية، وكذلك بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي، أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة ، إن هذه الحالات غير واضحة بشكل كافي، ولكن بالرجوع لما هو معمول به في فرنسا فإن هذا الحضور يكون إذا تعلق الأمر بالضرائب المحلية (البلدية) [3].

وبعد الانتهاء من عملية مراجعة التحقيق يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بتحرير محضر، يتضمن ملاحظات المشتكي، وكذا عند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، ويبدي رأيه، ثم يقوم بإرسال الملف ومشتمالاته وملحقاته إلى مدير الضرائب بالولاية، والذي يقوم بدوره بإرسال الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته [4].

[1] – كويسي لحسن، المرجع السابق، ص18.
[2] – خولة زرفان وشوافة منال، المرجع السابق، ص 70.
[3] – أحمد فنيدس، المرجع السابق، ص158 .
[4] – صالحي العيد ، المرجع السابق، ص 109.

إن هذا النوع من إجراءات التحقيق يكون أكثر حيادا، لأن العون المكلف بالقيام به ليس العون الأول الذي تابع أو أوكلت له مهمة التحقيق الأول، وبأمر من القاضي، وليس بطلب من الأطراف أو الخصوم.

ثالثا: الخبرة:

تبنى القانون الجزائري النظام المختلط للإثبات والذي يجمع بين الحقائق الواقعية وبين الحقائق القضائية، وبالرجوع إلى نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية المتعلق بالمنازعة الإدارية نجد أن إجراء الخبرة من وسائل الإثبات الأكثر شيوعا واستعمالا، لاسيما أمام القضاء الإداري وقد نصت عليها المادة 858 منه والتي تحيلنا على المواد 125 إلى 145 من نفس القانون.

لقد عرفتها المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، استنادا على الهدف المرجو من الأخذ بها، حيث تهدف إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي، " فاللجوء إلى الخبرة لا يكون إلا في المسائل التي تتجاوز المعارف العلمية و التقنية للقاضي كالمحاسبة والطب و الهندسة "[1].

كما أوجب المشرع الضريبي في نصوصه الخاصة، وذلك طبقا للمواد 85، 86 من قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية إجراء الخبرة، بالإضافة إلى القانون 08/91 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وذلك لدورها الفعال في تكوين قناعة القاضي ومساعدته، فهي إجراء جوازي للقاضي يأمر بها من تلقاء نفسه أو بناءا على طلب من الخصوم أي أحد الأطراف، يتولى تعيين الخبير إما القاضي المقرر أو التشكيلة التي تفصل في النزاع، يمكن للقاضي أن يؤسس حكمه على نتائج الخبرة، كما أنه غير ملزم برأي الخبير، غير أنه ينبغي عليه تسبيب استبعاد نتائج الخبرة .

ونتطرق فيما يلي إلى تعيين الخبير ورده ثم إلى إجراءات تنفيذ الخبرة ، والحكم المتعلق بالخبرة.

---

[1] – بربارة عبد الرحمان ، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، الطبعة الثانية، منشورات بغدادي، الجزائر،2009 ، ص131.

1- تعيين الخبير ورده :

عندما تأمر المحكمة الإدارية المختصة بإجراء الخبرة، فإنها تقوم بتعيين الخبير الذي تسند له المهمة[1] " ، والمهلة التي يتعين على الخبير فيها إنجاز مهمته ، ويذهب بعض الفقهاء في فرنسا إلى تحديد تلك المهلة بم لا يتجاوز ثلاثة (03) أشهر ، وإذا وجدت أسباب مبررة مشروعة يمكن تعديلها بقرار معلل "[2] ، إلا أنه يمكن تسند المحكمة الإدارية هذه المهمة إلى ثلاث (3) خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك عملا بنص المادة 86 ف2 قانون إجراءات جبائية، فيقوم كل طرف بتعيين خبيره، فنجد خبير يعينه المكلف بالضريبة، وخبير تعينه إدارة الضرائب والثالث تعينه المحكمة الإدارية مع مراعاة أحكام المواد 126 و127 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، لتنظيم أعمال الخبرة في حالة تعيين عدد من الخبراء وما يجد الإشارة إليه أن تعيين الخبير لا يشكل تكليفا ملزما لطرفي الخصومة في المنازعة الجبائية، فقد أجاز المشرع للمكلف بالضريبة وكذا إدارة الضرائب أن تقوم برد الخبير طبقا لنص المادة 86 - 4 من قانون إجراءات جبائية ، فإن أراد أحد الخصوم رد الخبير المعين " يقدم عريضة موجهة إلى القاضي الذي أمر بالخبرة خلال (08) أيام من تاريخ تبليغه بهذا التعيين، تتضمن أسباب الرد ويفصل دون تأخير في الطلب بأمر غير قابل لأي طعن، ويطالب الخصوم بتقديم ما يثبت أن الخبير له قرابة أو مصلحة مع أحد الخصوم، بناءا على نص المادة 133 قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث يشترط لرد الخبير أن تكون هناك:

- قرابة مباشرة.
- قرابة غير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة.
- وجود مصلحة شخصية أو سبب جدي .[3]

ومهمة الخبير لا يمكن إسنادها إلى الموظفين الذين شاركوا في إعداد الضريبة المتنازع فيها، ولا الأشخاص الذين أبدو رأيا في القضية، والذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق عملا بنص المادة 86 - 3 قانون الإجراءات الجبائية.

---

[1] – كويسي لحسن، المرجع السابق، ص 17.

[2] – محمد واصل، القاضي حسين بن علي الهلالي ، الخبرة الفنية أمام القضاء (دراسة مقارنة) ، وزارة العدل ، المحكمة العليا، المكتب الفني ، عمان ، 2004، ص112 .

[3] – بوصنوبرة خليل، المرجع السابق ،ص 263.

2- إجراءات تنفيذ الخبرة :

يسير الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية عملية إجراء الخبرة، فيستوجب عليه إخطار الخصوم بالأيام والساعات التي سيقوم فيها بإجراء أعمال الخبرة تحت طائلة البطلان، حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات، ويعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا الطرف المشتكي، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين وذلك قبل (10) عشرة أيان على الأقل من بدء العملية [1] .

- يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية، وكذا المشتكي أو ممثله، وإن اقتضى الأمر يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة، لإنجاز المهمة المنوطة بهم بناءا على الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية المختصة.

يقوم عون الإدارة بتحرير محضر، مع إضافة رأيه فيه ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك أو تقارير منفردة .

يودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية، حيث يستطيع الأطراف الذين تم إبلاغهم بها قانون الاطلاع عليها خلال مدة عشرين (20) يوما كاملة [2].

إذ رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة وغير كاملة، ولا تفي بالغرض المرجو منها، تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية [3] .

يقدم الخبراء كشفا عن أمر تفرغهم ومصاريفهم وأتعابهم وتتم تصفية ذلك وتحديد الرسم بقرار من رئيس المحكمة الإدارية طبقا للتعريفة المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية ، كما يعين المشرع الجبائي الجزائري من خلال نص المادة 86 ف 9 للخبراء أو الأطراف في ظرف ثلاثة (3) أيام كاملة اعتبارا من تبليغهم قرار رئيس المحكمة الإدارية المختصة أن يقدموا اعتراضهم بشأن عملية التصفية أمام المحكمة الإدارية [4].

---

[1]- المادة 86 الفقرة 6 قانون الاجراءات الجبائية.

[2] - المادة 86 الفقرة 07 من قانون الإجراءات الجبائية.

[3] - المادة 86 الفقرة 08 من قانون الاجراءات الجبائية.

[4] - المادة 86 الفقرة 09 من قانون الاجراءات الجبائية.

3- الحكم المتعلق بالخبرة :

تهدف الخبرة إلى تنوير القاضي في مسائل تخرج من اختصاصه، وهي ذات طابع فني أو تقني، وتساهم بقدر كبير في توضيحها، إلا أنه غير ملزم بالأخذ بنتائجها، وتبقى له كامل السلطة التقديرية في ذلك وقت النظر في موضوع النزاع، وهو ما يؤكده قرار مجلس الدولة تحت رقم 005722 الصادر بتاريخ 2002/10/13 والمتضمن " حيث أن إدارة الضرائب طعنت في مصداقية الخبرة وصحتها ونزاهتها كونها لم تشارك فيها مع الخبير وأن الخبير لم يعتمد على الملف الجبائي ولم يشارك معه في الخبرة المفتش المصفي للضرائب .

حيث أنه وفعلا بالرجوع إلى القيمة التي حددها الخبير فإن الفرق شاسع وكبير يفوق نسبة كبيرة مما يجعل محل الخبرة محل شك في صحتها [1] .

تحظى الخبرة كإجراء من إجراءات التحقيق المعتمدة والمقررة قانونا بأهمية بالغة، إلا أنها تبقى غير كفيلة بضمان حقوق المكلفين بالضريبة، ومرد ذلك أنها خارج التخصص الجبائي ولا تعني بالتنظيم الفني للضريبة والذي يشمل على " خضوع الضريبة في تنظيمها لمجموعة من المبادئ والقواعد العامة التي تحكم سلوك الدولة في استعمال سلطتها عند فرض الضريبة "[2]، وتحديد سعرها وكيفيات تحصيلها.

كما تجدر الاشارة الى ابراز دور المستشار المقرر في الإجراءات التحقيقية وسلطته الواسعة في البحث عن الإثبات في المنازعة الجبائية، وإقامة الدليل الذي يراه مناسبا و"خاصة فيما يتعلق بتقدير الوقائع، وتكييفها تكييفا قانونيا صحيحا ، كما يعهد له سلطة التدقيق في الأدلة التي قدمتها الإدارة الجبائية ومدى كفاية وسائل الإثبات التي شكلتها هذه الأخيرة، وموازنتها مع الدفوع والأدلة العكسية"[3] لمنعها من التعسف في حق المكلفين بالضريبة.

1- مجلس الدولة ،الغرفة الثانية، قرار رقم 005722 المؤرخ في 2002/10/15، مجلة مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 102 .

2 - قدورة زهير احمد ، علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته، المرجع السابق، ص103.

3 - بن زارع رابح،المرجع السابق، ص94 .

إن تحضير الدعوى الإدارية الضريبية، يتطلب التعاون التام بين القاضي والإدارة الجبائية[1] ، ويؤدي القاضي والادارة كل منهما عمله وفاءا بالالتزام الواقع عليه فالقاضي يلتزم بإجراء تحضير كامل للدعوى في مواجهة الخصوم، لتمكينه من القضاء على أساس دراية كاملة، والوصول إلى الحقيقة قدر الإمكان فضلا عن الرغبة في تحقيق التوازن بين الطرفين في الدعوى الإدارية لوجودها في مركز غير متعادل [2].

الفرع الثالث

عوارض الدعوى الضريبية

تطرق المشرع الجبائي الجزائري لحالات عوارض الدعوى في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، من خلال ما تضمنته المادة 87 والمادة 88 من قانون الاجراءات الجبائية، والمتمثلة في سحب الطلب، وطلب تدخل من ذوي المصلحة، وكذلك الطلبات الفرعية لمدير الضرائب الرامية الى الغاء او تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الضريبية الابتدائية، ويتم توضيح ذلك فيما يلي:

1/ سحب الطلب

نصت المادة 87 ف1 من قانون الاجراءات الجبائية على التالي:

" يجب على كل مشتك يرغب في سحب طلبه أن يخبر بدلك قبل صدور الحكم ، برسالة محررة على ورق بدون دمغة ، يوقعها بيده أو من طرف وكيله"

وما نشير اليه ان المشرع الجبائي استعمل عبارة "كل مشتك" فكان من المستحسن لو استعمل عبارة "كل مدع" لأن النزاع مطروح وقائم أمام الجهات القضائية وليس أمام إدارة الضرائب.

2/ تدخل الغير من ذوي المصلحة

يقدم هذا الطلب من طرف الاشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة لهم في حل النزاع في مجال الضرائب والرسوم المماثلة والغرامات الجبائية، ويجب أن يحرر على ورق

---

[1] – عليان مالك، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري ، دكتوراه قانون عام فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق جامعة الجزائر 1 ، يوسف بن خدة، 2008/2009 ص 183.

1/ Normond(I). Le Juge Et Le Letige G D .J Paris 1965- P 343.

من دون دمغة، وقبل صدور الحكم بشأن النزاع وهذا عملا بنص المادة 87 ف2 من نفس القانون.

3/ تقديم طلبات فرعية لمدير الضرائب والرامية الى الغاء أو تعديل القرار الصادر بشان الشكوى الابتدائية :

أجاز المشرع الجبائي للمدير الولائي للضرائب بتقديم طلبات فرعية قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية، على أن تبلغ هده الطلبات الى المشتكي تطبيقا لنص المادة 88 من قانون الاجراءات الجبائية.

لم تحدد الطلبات الفرعية بصورة جلية ودقيقة، كما أنه من شأنها أن تكون لصالح أو ضد المكلف بدفع الضريبة[1].

لم يتطرق المشرع الجبائي لعوارض الدعوى الا فيما يتعلق بالحالات الثلاثة السالفة الذكر، والاجراءات التي تضبطها، وعليه فان باقي الاحكام الاجرائية المتعلقة بعوارض الخصومة الجبائية، تخضع للأحكام العامة الواردة بقانون الاجراءات المدنية والادارية كالإجراءات الخاصة بالطلبات العارضة ، والتدخل بأنواعه المختلفة، وكذا انقضاء الخصومة بسقوطها أو التنازل عنها [2].

[2]– المواد 87 – 88 من قانون الاجراءات الجبائية .

[2] – كوسي لحسن ، المرجع السابق، ص 179.

الفرع الرابع

إصدار القرار

يحدد رئيس تشكيلة الحكم جدول الجلسة أمام المحكمة الادارية المختصة، ثم يقوم بإبلاغ محافظ الدولة مع إخطار أطراف الخصومة بعشرة (10) أيام على الاقل قبل تاريخ الجلسة.

يقوم القاضي المقرر بتلاوة تقريره المعد حول القضية يعني حول النزاع الضريبي، كما يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطبلاتهم الكتابية ان رغبوا في ذلك، وهنا المحكمة غير ملزمة بالرد على الأوجه المقدمة شفويا ما لم يؤكد بمذكرة كتابية [1] ، و كما يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع الى أعوان الادارة الجبائية .

يحيل القاضي المقرر وجوبا ملف القضية مرفقا بالتقرير و الوثائق الملحقة به الى محافظ الدولة، لتقديم تقريره المكتوب في أجل شهر واحد (01) من تاريخ استلامه الملف، ويجب عليه إعادة الملف و الوثائق المرفقة به الى القاضي المقرر بمجرد انقضاء أجل الشهر، ويقوم محافظ الدولة بعرض تقريره المكتوب، والذي يضمنه عرضا عن الوقائع و القانون، و الاوجه المثارة و رأيه حول كل مسألة مطروحة، وكذا الحلول المقترحة للفصل في النزاع، ويختتم هذا التقرير بطلبات محددة ، ويقدم محافظ الدولة أيضا خلال الجلسة ملاحظاته الشفوية حول القضية قبل غلق باب المرافعة.

نصت المادة 888 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، على أن تطبق المقتضيات المتعلقة بالأحكام القضائية المنصوص عليها في المواد من 270 إلى 298 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية ، وبالتالي فإن أحكام هذه المواد الأخيرة ، هي أحكام إجرائية عامة و مشتركة فيما تعلق بالأحكام المدنية و الإدارية ومن أبرزها ما تعلق بكيفية صدور الحكم وشكله وكذا محتواه.

---

[1] – لكحل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة ماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01 ، مدرسة الدكتوراه تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، 2015/2014 ، ص 58.

أولا: شكل ومحتوى القرار

يبدأ منطوق الحكم في الدعوى الإدارية عموما بعبارة " يقرر" ، إضافة إلى أن قرار المحكمة الادارية الفاصل في الدعوى الضريبية يجب أن يشمل تحت طائلة البطلان عبارة:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

باسم الشعب الجزائري [1]

وكما يجب أن يتضمن البيانات التالية :

* الجهة القضائية التي أصدرته .

*أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية .

*تاريخ النطق به .

*اسم ولقب محافظ الدولة عند الاقتضاء.

*اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم .

*أسماء وألقاب الخصوم ، وموطن كل منهم وفي حالة الشخص المعنوي يذكر طبيعته وتسميته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي .

* أسماء و ألقاب المحاميين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم.

* الاشارة الى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية .

كما يجب أن يتضمن أيضا القرار الصادر عن المحكمة الادارية تحليلا لطلبات الاطراف، التي يستند عليها القاضي في حكمه، وهو غير ملزم بالإشارة الى جميع الطلبات، كما يستند الى جميع الوثائق المرفقة بالملف ومحاضر الخبرة [2].

ويتم التوقيع على أصل الحكم، من طرف الرئيس وأمين الضبط والقاضي المقرر عند الاقتضاء[3].

---

[1] – العمري زينب ،المرجع السابق، ص 64 .

[2] – حسين فريجة مرجع سابق ، ص 115 .

[3] – كويسي لحسن ، المرجع السابق، ص 22 .

يصدر الحكم الفاصل في النزاع بأغلبية الأصوات، ويتم النطق به في الحال أو في تاريخ لاحق، ويتم تبليغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة، وفي حالة التأجيل، يكون النطق بالحكم في الجلسة الموالية، وكما لا يجوز تمديد المداولة إلا للضرورة الملحة، على أن لا تتجاوز جلستين متتاليتين، ويكون النطق بالحكم علنيا على خلاف الأمر بالنسبة للأوامر الولائية، ويقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقه في الجلسة من طرف الرئيس، وبحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية، ويعتبر تاريخ الحكم هو تاريخ النطق به.

إذا كان النزاع متعلقا بمادة تحصيل الضريبة ، فقد يكون منطوق الحكم برفضها شكلا وإما الحكم بإلغاء قرار إدارة الضرائب لعدم احترام إجراءات التحصيل أو لعيب في شكل سند التحصيل.

ثانيا: تبليغ قرار المحكمة الإدارية

بعد صدور الحكم، يتم تبليغه إلى المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب بواسطة المحضر القضائي عملا بنص المادتين 894ـ 895 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الادارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط.

أما إذا كان موطن المكلف خارج الجزائر، يوجه التبليغ الى الموطن المختار في الجزائر، وفي حالة انعدام الموطن بالجزائر، فانه يبلغ الاحكام وفقا لأحكام المادتين 414 و 415 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، أما إذا كان المكلف بالضريبة شخص معنوي، فيجب أن يكون التبليغ في مقر المؤسسة أو الشركة[1].

ويعتبر تبليغ من الإجراءات الجوهرية في أصول المحاكمات الإدارية، إذ لا يمكن تنفيذ الأحكام والقرارات إلا بعد تبليغا رسميا.

ثالثا: أثار القرار

يرتب القرار الصادر عن المحكمة الادارية المختصة آثاره في مواجهة الاطراف المتنازعة، وتتجلى أثار القرار القضائي الفاصل في الدعوى الضريبية سواء من حيث خروجه من ولاية الجهة القضائية التي فصلت فيه، أو من حيث تمتعه بحجية الشيء المقضي فيه.

---

[1] – كويسي لحسن، المرجع نفسه، ص 23 .

1/ خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية الإدارية:

يترتب على صدور الحكم إجرائيا أو موضوعيا استنفاذ سلطة ورقابة القاضي الإداري على النزاع الضريبي المطروح أمامه، بحيث لا يملك إعادة النظر فيه أو تعديله أو العدول عنه، إلا في الحالات التي نصت عليها المادة 297 من قانون الإجراءات المدينة والإدارية، والمتمثلة في الطعن بالمعارضة، أو اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، أو التماس إعادة النظر، أو دعوى تصحيح الخطأ المادي أو تفسيره [1].

2/ من حيث حيازة قرار المحكمة الادارية لحجية الشيء المقضي فيه:

يحوز القرار قوة الشيء المقضي فيه، إذا لم يطعن في الميعاد القانوني، وينتج آثاره بالنسبة لإدارة الضرائب التي تتولى تحديد ما تتخذه اتجاه المكلف، وليس من حقها التنصل من آثاره أو التنكر لها، وبإمكان المكلف استئناف القرار أمام مجلس الدولة والاستئناف لا يوقف التنفيذ [2].

المطلب الثاني

الاستئناف أمام مجلس الدولة

يتمثل الاستئناف في عرض النزاع مجددا على محكمة الدرجة الثانية، لإعادة النظر في الأحكام والقرارات الصادرة عن الدرجة الأولى من حيث الوقائع والقانون، فهو طريق للطعن العادي يرمي الى تقديم الحكم المستأنف الى جهة قضائية في الدرجة الثانية، من أجل اعادة النظر فيه من جانب الآثار التي تترتب عليه[3].

يشكل الاستئناف المظهر العلمي لمبدأ التقاضي على درجتين [4]، والذي يعد من أهم المبادئ الإجرائية الجوهرية المنظمة لمسار الدعوى، وأحد طرق الطعن العادية المعروفة

---

[1] – كوسة فوضيل ، المرجع السابق، ص157.

[2] – طاهري حسين ، المرجع السابق،، ص 32 .

[3] – الغوثي بن ملحة ، القانون القضائي الجزائري ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995 ، ص 353 .

[4] – بوصنوبرة خليل ، المرجع السابق، ص 318 .

والأكثر استعمالا، فهو إجراء يقوم به أطراف الدعوى، يكشفون به عن عيوب يرونها في القرار أو الحكم القضائي الصادر بشأنها ويستهدفون إلغاء ذلك الحكم أو تعديله [1].

يعتبر مجلس الدولة مؤسسة دستورية استحدثها دستور 1996 بموجب نص المادة 152 منه [2]، كما تناولته المادة-10- من القانون العضوي01/98 وكذلك المواد949 الى 952 والمادة 902 من قانون الاجراءات المدنية والادارية.

إن الخصومة المنعقدة أمام مجلس الدولة لا تجد مصدر إجراءاتها في القوانين الإجرائية العامة فحسب وإنما وكذلك نصوص إجرائية أخرى وردت في قوانين متفرقة، متعلقة بمنازعات أخرى خصها المشرع بنصوص إجرائية متميزة، والأمثلة للمنازعات التي تخضع أمام مجلس الدولة بنصوص خاصة المنازعة الضريبية حيث أسندت المادة 90 قانون إجراءات جبائية بمجلس الدولة اختصاص النظر في الاستئناف المرفوع ضد الأحكام والقرارات الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية.

تتجلى أهمية الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في مجال الضرائب المباشرة من خلال مراجعة الاحكام والقرارات الصادرة عن أول درجة، وإعادة النظر في الدعوى برمتها، وذلك لاستدراك الأخطاء التي قد ترد سواء في تقدير الوقائع أو في تطبيق القانون، إذ أقره المشرع كأداة قانونية وضمانة للمكلفين بالضريبة لحماية حقوقهم من تعسف الادارة الجبائية، وعلى هذا الاساس قسمنا دراستنا المتواضعة في هذا المطلب الى أربعة فروع وهي: الفرع الاول: شروط قبول الطعن بالاستئناف، الفرع الثاني: اجراءات الطعن بالاستئناف، الفرع الثالث: اعداد وتهيئة الدعوى أمام مجلس الدولة، والفرع الرابع: آثار الاستئناف.

---

[1] – د شرفي علي حسن ، حق الطعن الاستئناف في الاحكام القضائية ، جامعة نايف العربية للعلوم الامنية، سنة 2005 ، ص 4 .

[2] – بوضياف عمار ، القضاء الاداري في الجزائر، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013 ، ص 137 .

الفرع الأول

شروط قبول الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة

يتم رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة بخصوص تسوية النزاع الضريبي وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذلك قانون الإجراءات الجبائية، وذلك تبعا لتوافر جملة من الشروط منها ما يتعلق بالمستأنف، ومنها ما يتعلق بمحل الطعن بالاستئناف وهو القرار المطعون فيه، ومنها ما يتعلق بالاستئناف وتفعيل الأثر الناقل المترتب عنه.

أولا: الشروط المتعلقة بالمستأنف =أشخاص الخصومة في الاستئناف =

يشترط في الطاعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، أن يكون متمتعا بالصفة والمصلحة وأهلية التقاضي عملا بنص المواد 13 و64 الى 67 من قانون الاجراءات المدنية والادارية.

1/الصفة:

يقصد بالصفة التي تعد شرطا لقبول الدعوى، أن يكون المدعي هو صاحب الحق أو المركز القانوني، فالصفة في التقاضي تعني أن يكون المدعي في وضعية ملائمة لمباشرة الدعوى، أي يكون في مركز قانوني سليم يخول له التوجه إلى القضاء[1].

لقد وضع قانون الاجراءات المدنية والادارية قاعدة عامة تسري على مختلف الطعون ومنها الطعن بالاستئناف سواء أمام القضاء العادي أو القضاء الاداري، حينما نص في المادة 13 منه على ما يأتي: " لا يجوز لأي شخص، التقاضي ما لم تكن له صفة "[2].

يستمد أطراف النزاع سواء كانوا اشخاص طبيعيين أو اعتباريين السلطة التي يتمتعون بها في التقاضي أمام مجلس الدولة، من كونهم أصحاب حق أو مجرد مصلحة تمت المنازعة فيها أو الاعتداء عليها، ويكون الطعن بالاستئناف مقتصرا على من كان خصما في الدعوى التي صدر فيها القرار الابتدائي وضد من كان طرفا فيها، وأن يطعن بنفس الصفة التي كان يتمتع بها في الخصومة الاصلية [3] ،وهذا المفهوم للصفة في الطعون المرفوعة ضد القرارات القضائية متفرع عن قاعدة نسبية الأحكام، فإذا كانت آثار الحكم

---

[1] – قصاص سليم،المرجع السابق .ص 139.

[2] – بعلي محمد الصغير ، المرجع السابق، ص 355.

[3] – بشير محمد ، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة ، ص 198.

تقتصر على أطرافه، فبالمقابل فإن الحق باستئنافه يقتصر عليهم ولا يتعداهم إلى الغير [1]، وعليه فللصفة في الاستئناف معنى ضيق اذ تقتضي بأن يكون الحق في هذا الطعن مقتصرا من كان خصما في الدعوى الابتدائية [2] ، وقد منح المشرع الجبائي حق الطعن عن طريق الاستئناف بموجب نص المادة 90 في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الادارية أمام مجلس الدولة، كما أجاز المشرع الجزائري في المنازعات الجبائية للمدير الولائي للضرائب ومدير كبريات المؤسسات كل حسب اختصاصه، أن يستأنف ضد قرارات الصادرة عن المحاكم الادارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بموجب نص المادة 91 ف1 من قانون الاجراءات الجبائية.

وعموما شرط الصفة من النظام العام، حيث يثير القاضي انعدام الصفة في المدعي أو المدعى عليه من تلقاء نفسه، دون أن يثيرها الخصوم عملا بنص المادة 949 من قانون الاجراءات المدنية والادارية.

وما يمكن أن نشير اليه إحالة المادة 90 من قانون الاجراءات الجبائية إلى قانون الإجراءات المدنية على رغم من أنه قد تم إلغاؤه بموجب القانون رقم 09/08 المؤرخ في 23 فيفري 2008، لتنظيم شروط واجراءات الاستئناف امام مجلس الدولة من الأخطاء الواردة، والتي يجب تصحيحها لتتماشى والتعديلات المستحدثة السارية المفعول أو المعمول بها، لتطبيق صحيح القانون، والمحافظة على حقوق المتقاضين.

ب/المصلحة:

يقصد بالمصلحة المنفعة التي يحققها صاحب المطالبة القضائية وقت اللجوء الى القضاء، وتطبيقا لقاعدة "لا دعوى من دون مصلحة "، فان الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة لا يقبل إلا إذا كان للطعن مصلحة، رغم ما يكشف مصطلح مصلحة من غموض في مجال المنازعة الضريبية، إن شرط المصلحة ضروري لأن الأمر يتعلق بالمكلف بالضريبة أو مصلحة الضرائب نفسها [3]، كما أن المصلحة في طعن القرار القضائي تعتمد في قيامها على مدى استجابة الحكم المطعون فيه لطلبات ودفوع الطاعن كليا أو جزئيا [4] ،

---

[1] – المرجع نفسه، ص 199 .

[2] – بن عائشة إشراق، المرجع السابق، ص 50 .

[3] – المرجع نفسه، ص 52.

[4] – بشير محمد، المرجع السابق، ص 206 .

وتشكل أهم شرط لقبول الدعوى ومن الفقهاء من يراها أساس وجود الدعوى، ويشرط فيها أن تكون المصلحة قانونية، قائمة وحالة وشخصية ومباشرة، طبقا لنص المادة 13 من قانون الاجراءات المدنية والادارية.

ج/الأهلية:

لا تعد الأهلية لدى بعض الفقهاء شرط لازم لرفع الدعوى، وهي صلاحية لاكتساب المراكز القانونية في الخصومة ومباشرة إجراءاتها، وتشمل أهلية الاختصام أهلية التقاضي[1] سابقا ، تعد شرطا لصحة الاجراءات وقد تناولتها المادة 64 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية ضمن الدفع ببطلان الاجراءات.

تختلف أهلية الشخص الطبيعي عن أهلية الشخص المعنوي[2]، فأهلية الاداء لدى الشخص الطبيعي يشترط فيها أن يكون الشخص بالغا سن الرشد المقدر بتسعة عشرة 19 سنة، متمتعا بقواه العقلية، ولم يحجر عليه طبقا لنص المادة 40 من القانون المدني، أما بالنسبة للأشخاص الاعتبارية فيتمتعون بأهلية التقاضي عملا بالمادة 50 من القانون المدني، حيث أجاز المشرع الجزائري لكل من المدير الولائي للضرائب ومدير كبريات المؤسسات كل حسب اختصاصه أن يطعن بالاستئناف امام مجلس الدولة [3] ، وذلك بموجب المادة 91 ف1 من قانون الاجراءات الجبائية.

ثانيا : الشروط المتعلقة بالقرار المطعون فيه محل الطعن

يقصد بمحل الطعن القرار الصادر من المحكمة الإدارية، والمتعلق بالمنازعة الضريبية، إذ يشترط فيه لقبول استئنافه أمام مجلس الدولة الشروط التالية:

- أن يكون الحكم محل الطعن بالاستئناف صادر عن جهة قضائية مختصة بالفصل في المسائل الإدارية.

- أن يكون الحكم محل الطعن بالاستئناف صادر عن جهة قضائية، ويكون الاختصاص في الفصل في هذا الحكم الابتدائي المحاكم الإدارية، وذلك بحكم أن المنازعات الضريبية بمختلف أنواعها من إختصاص المحاكم الإدارية.

---

1 – د- خليل بوصنوبرة، المرجع السابق، .ص153 .

2 – قصاص سليم، المرجع السابق، ص 142 .

3 – زرفان خولة ، المرجع السابق ، ص 84 .

- أن يكون الحكم الصادر من المحاكم الإدارية ابتدائيا. [1)]

ثالثا: الشروط المتعلقة بالاستئناف

طبقا لنص المادة 905 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، ترفع الدعوى أو الطعن أمام مجلس الدولة بذات الكيفية على الوجه الغالب المطبقة أمام المحكمة الادارية إلى درجة أن المادة المذكورة 905 أحالتنا إلى المواد من 815 الى 825 من ذات القانون، مع تسجيل فروقات جزئية وبسيطة تتميز بها الدعوى أو الطعن أمام مجلس الدولة، من ذلك أن المادة 905 استوجبت رفع الدعوى بواسطة محام معتمد لدى مجلس الدولة، ولقد استثنت المادة 800 من نفس القانون الدولة والولاية والهيئات الغير ممركزة على مستوى الولاية والبلدية، والمؤسسة العمومية ذات الصبغة الادارية، من أن تمثل بمحام، ويوقع طعنها أو عريضتها أو مذكرتها الممثل القانوني المتصرف باسم هذه الهيئات كل على حده.[2]

ويشترط أن تتضمن العريضة المودعة مجموعة من البيانات الإلزامية، تناولتها المادة 15 من قانون الاجراءات المدنية والادارية وهي:

- أن تتضمن أسماء وألقاب ومهن وصفات ومحل إقامة الخصومة.

- أن ترفق بنسخ بعدد الخصوم.

---

[1] – العمري زينب.، المرجع السابق، .ص 68.

[2] – د– عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر، جسور للنشر والتوزيع الجزائر 2013 ص 169.

– أن تتضمن ملخصا للوقائع والوسائل التي يبنى علبها الطعن، مع تعليل وتسبيب عريضة الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، وأن ترفق بصورة رسمية من الحكم أو القرار المطعون فيه.

إن إطلاع قاضي مجلس الدولة على نسخة القرار المطعون فيه، وعلى أوجه الطعن المثارة، تمكنه من معرفة أن لا محل للتحقيق ومن ثمة إرسال الملف مباشرة لمحافظ الدولة، ليبدي ملاحظاته قبل الفصل في النزاع المعروض، كما أن إشتراط تضمين العريضة لموجز لوقائع ووسائل النزاع يضفي طابع الجدية، وتأسيس الأوجه المثارة بشكل يسمح بتحديد المراكز القانونية وأوضاعها، والتقدير السليم والتكييف القانوني المناسب، مما ينتج عنه حسن تطبيق القانون.

ـ إرفاق إيصال دفع الرسوم القضائية، أما إذا كانت الإدارة الضريبية هي المستأنفة فهي معفاة من دفع الرسوم[1]، فيجب أن يثبت المستأنف أنه دفع الرسم القضائي تحت طائلة عدم القبول، وهذا ما أقره مجلس الدولة في القرار الصادر بتاريخ: 2003/01/21 المتضمن ما يلي: "حيث بمقتضيات المادة 241 من قانون الاجراءات المدنية يجب لقبول عريضة الاستئناف شكلا على ان يرفق بها الايصال المثبت لدفع الرسم القضائي المقرر لإيداعها " [2].

[1] – سوفلي حدة، المرجع السابق، ص 89.

[2] – زرفان خولة وشوافة منال ، المرجع السابق، ص85 .

الفرع الثاني

اجراءات رفع الطعن بالاستئناف

نظم قانون الاجراءات المدنية والادارية وكذلك قانون الاجراءات الجبائية إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، سنوضحها فيما يلي:

أولا: ايداع عريضة الاستئناف

يرفع الاستئناف بموجب عريضة تسمى عريضة الاستئناف، تسجل بأمانة ضبط صندوق مجلس الدولة، ويقوم أمين الضبط بتقييد القضية حسب تاريخ الإيداع، والرقم التسلسلي في سجل خاص، على أن يقدم للمستأنف وصلا باستلام العريضة [1]، بالإضافة الى وصل دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن بالاستئناف، أو يثبت أنه معفى من دفعه في إطار المساعدة القضائية.

ثانيا: احترام الآجال

يرفع الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة خلال شهرين عملا بنص لمادة 950 قانون الاجراءات المدنية والادارية، تسري هذه الآجال بالنسبة الى المكلف بالضريبة من يوم التبليغ الرسمي طبقا لنص المادة 950 من نفس القانون، ويسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة المعنية الجبائية عملا بنص المادة 91 ف2 من قانون الاجراءات الجبائية.

الفرع الثالث

إجراءات تهيئة و سير الدعوى أمام مجلس الدولة

لقد أحالت المادة 40 من القانون العضوي 98-01 المتعلق بتنظيم مجلس الدولة الى الاجراءات المتبعة المنصوص عليها في قانون الاجراءات المدنية، وحاليا يطبق قانون الاجراءات المدنية والادارية [2]، وبمراعاة سلطة مجلس الدولة في تسيير مجريات الدعوى، وضع المشرع الجزائري جملة من الاجراءات لاتباعها في سير الدعوى وتهيئة القضية للفصل حتى النطق بالقرار، يمكن اختصار ذلك فيما يلي:

---

[1] – كوسة فوضيل، المرجع السابق،ص 173 .

[2] – كويسي لحسن، المرجع السابق، ص 42 .

أولا: سلطة مجلس الدولة أثناء السير في الدعوى

ينتج عن الأثر الناقل للاستئناف نقل النزاع برمته إلى الجهة الاستئنافية، والتي يجب عليها الفصل من جديد في حدود الطلبات السابقة، يسمح الاستئناف في الخصومة الإدارية المنعقدة أمام مجلس الدولة بطرح النزاع من جديد من حيث الوقائع والقانون، وذلك في ما تم استئنافه أمام الجهة القضائية، حيث يتمتع قضاتها بفضل الأثر الناقل للاستئناف بنفس قضاة سلطات الدرجة الأولى، ويحتفظ أطراف النزاع عند تقديم طلباتهم ودفوعهم أمام هذه الجهة القضائية بنفس السلطات التي يتمتع بها أمام القاضي الابتدائي[1] ، وفي حدود ما تم استئنافه وعدم قبول طلبات جديدة حيث:

1/ الفصل في النزاع من جديد

يعيد مجلس الدولة مراجعة الأحكام والقرارات الصادرة عن أول درجة، لاستدراك الأخطاء التي ترد بخصوص تقدير الوقائع وتطبيق القانون، ملتزما بالضوابط التالية:

- التقيد بالطلبات الواردة في طلب الاستئناف والتي تم إثارتها أمام قاضي أول درجة.

- فحص وتقييم المسائل والأوجه المثارة التي سبق عرضها على المحكمة الإدارية، دون التطرق إلى إثارة ودراسة مسائل جديدة لم يتم التطرق إليها سابقا.

2/ عدم قبول طلبات جديدة

لا تكون سلطة الجهة الاستئنافية على إطلاقها، وإنما تكون مقيدة بحدود طلبات المستأنف في عريضة الاستئناف، إلا ما تعلق بالنظام العام وعليه لا يملك مجلس الدولة الفصل في طلبات جديدة، لأن الاستئناف لا يطرح على محكمة الدرجة الثانية إلا ما رفع عنه الاستئناف من قضاء محكمة أول درجة، فينقل إليها الطلب القضائي بأطرافه وموضعه وأسبابه التي أبداها المستأنف أمام محكمة أول درجة[2].

ثانيا: تهيئة وسير الدعوى أمام مجلس الدولة

بعد أن تودع عريضة الاستئناف، وتسجل بأمانة الضبط لدى مجلس الدولة، يقوم رئيس مجلس الدولة بإحالة القضية على رئيس الغرفة، والذي يقوم بتعيين المستشار المقرر

---

[1] - بشير محمد، المرجع السابق، ص 110.

[2]- حسن فريحة، المرجع السابق،.ص 122.

الذي ينحصر دوره في متابعة سير الدعوى[1] ، وقد أحالت المادة 915 من قانون الاجراءات المدنية والادارية على تطبيق الاحكام الواردة في المواد 838 الى 873 والمتعلقة بالتحقيق امام مجلس الدولة، وبتفحص هذه المواد نجدها نظمت مرحلة إعداد وتهيئة الدعوى أمام مجلس الدولة، فبمجرد قيد العريضة بأمانة الضبط، يعين رئيس مجلس الدولة التشكيلة التي يؤول اليها الفصل في الدعوى، والذي يحدد بناء على ظروف القضية الاجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الاضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود، ويجوز أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أي وثيقة تفيد في فض النزاع طبقا لنص المادة 844 من نفس القانون، فعند إحالة القضية للمستشار المقرر، يأمر هذا الأخير بتبليغ العريضة[2] ، برسالة مضمنة الوصول مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق المحضر القضائي إن اقتضى الأمر[3] إلى كل مستأنف عليه، كما يجوز تبليغ الاعمال الاجرائية الى ممثلي الاطراف[4] ، مع إخطاره بوجوب إيداع مذكرة جوابية مصحوبة بنسخ منها بعدد الخصوم، تبلغ هذه المذكرات الجوابية بنفس طريقة تبليغ عريضة الاستئناف، وأنه في حالة عدم مراعاة الأجل المحدد من طرف القاضي لتقديم مذكرات الرد، يمكن إختتام التحقيق دون إشعار مسبق عملا بنص المادة 840 من قانون الاجراءات المدنية والادارية وأن الحكم الذي يصدر يعد حضوريا.

يتولى المستشار المقرر إعداد تقريره في موضوع الدعوى وذلك بعد تفحص الملف والوثائق والمستندات المرفقة به والقيام بكافة اجراءات التحقيق اللازمة والمقررة في المواد من 858 الى 864 من قانون الاجراءات المدنية والادارية[5] وهي الخبرة ،سماع الشهود، المعاينة والانتقال الى الاماكن، مضاهاة الخطوط، وتدابير أخرى للتحقيق حيث يجوز لتشكيلة الحكم أن تقرر إجراء تسجيل صوتي أو بصري أو سمعي بصري لكل العمليات أو لجزء منها، كما أوجب قانون الاجراءات المدنية والادارية على المستشار المقرر إبلاغ محافظ الدولة، عندما تقتضي القضية التحقق عن طريق الخبرة أو سماع شهود أو غيرها من الإجراءات أو عندما تكون القضية مهيأة للجلسة، يرسل الملف مرفقا بتقرير القاضي المقرر إلى محافظ الدولة

---

[1] – كويسي لحسن ، المرجع السابق، ص42

[2] – المادة 838 من قانون الاجراءات المدنية والادارية .

[3] – المادة 840 من قانون الاجراءات المدنية والادارية .

[4] – المادة 839 من قانون الاجراءات المدنية والادارية .

[5] – المواد 863 – 864 من قانون الاجراءات المدنية والادارية .

لتقديم التماساته[1] ، أو في حالة الاعفاء من التحقيق[2] ، ويجوز لرئيس مجلس الدولة أن يقرر بألا وجه للتحقيق في القضية، عندما يتبين له من العريضة أن حلها مؤكد، فيرسل الملف الى محافظ الدولة لتقديم التماساته، حيث يعد محافظ الدولة تقريره المكتوب خلال شهر (01) من تاريخ استلامه الملف، ويجب عليه إعادته بمجرد انقضاء الأجل المذكور إلى القاضي المقرر طبقا لنص المادة 897 من قانون الاجراءات المدنية والادارية.

عندما تكون القضية المعروضة على القضاء مهيأة للفصل فيها، يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن، ويبلغ الأمر إلى جميع الخصوم برسالة مضمنة مع اشعار بالاستلام أو باي وسيلة أخرى، في أجل لا يقل عن خمسة عشرة(15) يوما قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر، وذلك بموجب نص المادة 852 من قانون الإجراءات المدنية والادارية، أما إذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الآمر باختتام التحقيق يعتبر التحقيق منتهيا ثلاثة (03) أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة عملا بنص المادة 853 من نفس القانون، بعد ذلك تجدول القضية أمام مجلس الدولة من طرف رئيس تشكيلة الحكم، ويبلغ إلى محافظ الدولة عملا بنص المادة 874 من نفس القانون، ويخطر جميع الخصوم عن طريق أمانة ضبط مجلس الدولة في أجل عشرة أيام قبل تاريخ الجلسة[3] ، وفي حالة الاستعجال يجوز تقليص هذا الأجل الى يومين (02) بأمر من رئيس الجلسة [4].

يقوم القاضي المقرر بتلاوة تقريره المعد حول القضية المعروضة يوم الجلسة، ويأذن للخصوم بتقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية، كما يجوز لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع الى أعوان الادارة الجبائية المعنية أو دعوتهم لتقديم التوضيحات اللازمة [5]، ثم يبدي محافظ الدولة طلباته، ويعلن عن غلق باب المرافعات لتدخل القضية للمداولة والنطق بالقرار.

---

1 – المادة 846 من قانون الاجراءات المدنية والادارية .

2 – المادة 847 من قانون الاجراءات المدنية والادارية .

3 – كويسي لحسن، المرجع السابق، ص 44 .

4 – المادة 876 الفقرة 2 من قانون الاجراءات المدنية والادارية .

5 – المادة 884 من قانون الاجراءات المدنية والادارية .

الفرع الرابع

آثار الاستئناف

يعد الطعن بالاستئناف طريقة من طرق التجريح في الحكم الصادر عن المحكمة الادارية، وهذه أقصر طرق مراقبة صحة وسلامة الحكم، من خلال إعادة النزاع الضريبي من جديد أمام مجلس الدولة [1] إعمالا للأثر الناقل للاستئناف، ونوجز آثار الطعن بالاستئناف في صدور قرار مجلس الدولة، بالإضافة الى عدم وقف تنفيذ القرار المستأنف.

أولا: صدور قرار مجلس الدولة

يتم الفصل في القضايا المرفوعة أمام مجلس الدولة طبقا لنص المادة 916 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، التي تحيل للمواد 874 الى 900 منه، يقضي التشريع الجزائري بأن يتم صدور القرار وفق شروط وشكليات محددة، كما أوجب تبليغ القرار وتنفيذه، ونوضح فيما يلي:

1/ شكل ومحتوى القرار

أحالت المادة 888 من قانون الاجراءات المدنية والادارية لتنظيم وتحديد المقتضيات المتعلقة بالأحكام القضائية الى لنص المواد من 270 الى 298 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، وبالنسبة لشكل ومحتوى القرار القضائي تناولته المادة 276 من ذات القانون، ويشمل تحت طائلة البطلان البيانات التالية:

- الجهة القضائية التي أصدرته.
- أسماء وألقاب وصفات القضاة المداولين في القضية
- . الإشارة إلى تلاوة التقرير
- . اسم ولقب ممثل محافظ الدولة[2]
- اسم ولقب أمين الضبط الذي ساعد التشكيلة القضائية.
- أسماء وألقاب الخصوم وموطنهم وفي حالة الشخص المعنوي ذكر تسميته وطبيعته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.

---

[1] – سوفلي حدة، المرجع السابق، ص 91 .

[2] – كويسي لحسن، المرجع السابق، ص32.

- أسماء وألقاب المحامين وعناوينهم المهنيين.

كما يتضمن القرار أيضا تاريخ النطق به، وعبارة:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

باسم الشعب الجزائري.[1]

وذلك تحت طائلة البطلان.

ويتضمن القرار ملخصا تحليلا لجملة الطلبات والوسائل المعتمدة على المذكرات الجوابية، أو وسائل التحقيق كالخبرة وتاريخ قفل التحقيقات وغيرها، ولا يجوز النطق بالحكم إلا بعد تسبيبه، ويجب أن يسبب القرار من حيث الوقائع والقانون، وأن يشار إلى النصوص المطبقة في ذلك.

يصدر القرار بأغلبية الأصوات، وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس (رئيس التشكيلة)، عقب المداولة يتم النطق بالقرار في جلسة علنية، وبحضور جميع القضاة الذين قاموا بالمشاركة في المداولة، والذي يتضمن إما:

- تأييد القرار المستأنف: إذا ما تتطابق مع صحيح القانون والواقع.
- إلغاء القرار المستأنف: إذا شاب القرار المطعون فيه قصور أو عيب.
- تعديل القرار المستأنف: إذا ما كان العيب الذي لحق بالقرار المستأنف لا يصل إلى درجة إلغائه وإنما يكفي تعديله بما يتماشى وصحيح القانون والواقع.

2/ تبليغ القرار

تقرر القاعدة العامة بأن تبلغ قرارات مجلس الدولة عن طريق المحضر القضائي طبقا لنص المادة 874 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، واستثناءا يجوز تبليغ الاحكام والقرارات القضائية أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط[2]، إلى محامي كل من المكلف بالضريبة بموجب رسالة موصى عليها، كما يبلغ بنصه الكامل للمحكمة الإدارية بواسطة محافظ الدولة لدى مجلس الدولة، ويعاد ملف الدعوى بنفس الكيفية لها.

---

[1] – العمري زينب ، المرجع السابق ، ص64 .

[2] – المادة 895 من قانون الاجراءات المدنية والادارية .

يعتبر قرار مجلس الدولة نهائيا حائزا لقوة الشيء المقضي فيه، ينهي المنازعة لا يمكن الطعن فيه إلا بالطرق الطعن غير العادية، إن ما احتوته المواد 90-91-153 مكرر 1، فإن بقية الإجراءات والأحكام المتعلقة بذلك بما فيها طرق الطعن الأخرى كالتماس إعادة النظر، وفي اعتراض الغير الخارج عن الخصومة تخضع للأحكام العامة الواردة ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية[1].

إن استئناف الأحكام والقرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة يعد ضمانة فعلية لتكريس مبدأ المشروعية، من خلال تصحيح الأخطاء الواردة سواء إذا ما تعلق الأمر بالخطأ في تقدير الوقائع، أو الخطأ في تطبيق القانون، مما يحقق الحماية الكافية لحقوق المكلفين بالضريبة وحقوق الخزينة العمومية المتمثلة في الادارة الضريبية.

3- تنفيذ القرار

إن القرارات القضائية الصادرة عن الهيئات القضائية الادارية يجب تنفيذها، نظرا لما تتمتع به من حجية الشيء المقضي فيه، وهو ما تؤكده المادة 145 من دستور 1996 حينما تنص على يأتي: " على أجهزة الدولة المختصة ان تقوم في كل وقت وفي كل مكان وفي جميع الظروف بتنفيذ أحكام القضاء"[2].

يعتبر تنفيذ القرار آخر إجراء يقوم به أطراف الخصومة، سواء كان المكلف بالضريبة أو الادارة الجبائية من أجل استيفاء حقوقهم، وذلك بامهاره بالصيغة التنفيذية، وتوقيعها وتسليمها من قبل أمين الضبط الى المستفيد من الحكم الذي يريد تنفيذه [3]، ويضع عليها ختم الجهة القضائية ولا تسلم إلا نسخة تنفيذية واحدة [4].

ثانيا: عدم وقف تنفيذ القرار أو الحكم المستأنف

يستند تنفيذ القرارات القضائية الادارية الصادرة عن مجلس الدولة بموجب ما يرفع أمامه من دعاوى إدارية على القوة التنفيذية للقرارات القضائية الادارية[5]، حيث لا يرتب

---

[1] - بدايدية يحيى، المرجع السابق. ص 187.

[2] - بعلي محمد الصغير، تنفيذ القرار القضائي الاداري، استاذ التعليم العالي بكلية الحقوق، جامعة باجي مختار، عنابة، مقال منشور بمجلة التواصل عدد 17 ديسمبر 2006، ص141 .

[3] - العمري زينب، المرجع السابق، ص 73.

[4] - المرجع نفسه، ص 73.

[5] - بعلي محمد الصغير، مقال منشور بمجلة التواصل ديسمبر 2006، المرجع السابق، ص143 .

الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة وقف تنفيذ الحكم المستأنف، بموجب المادة 908 من قانون الاجراءات المدنية والادارية [1] كقاعدة عامة، ويتم تنفيذ القرار القضائي الممهور بالصيغة التنفيذية من قبل الذي صدر الحكم لصالحه سواء كان المكلف بالضريبة أو الادارة الضريبية وهذا من دون قيد أو شرط ، واستثناء يجوز وقف تنفيذ القرار الصادر عن مجلس الدولة، إذا كان التنفيذ من شأنه أن يعرض المستأنف لخسائر مالية لا يمكن تداركها، عندما تبدو الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف عملا بنص المواد 912 و914 من قانون الإجراءات المدنية والادارية [2]، تحرص الادارة الضريبية على تنفيذ القرار من طرفها، وذلك بالوسائل القانونية المتاحة لها، بما فيها التنفيذ الجبري، باستثناء الحالة التي يتقدم فيها المكلف بالضريبة بطلب وقف تنفيذ القرار [3]، في حين يبقى المكلف بالضريبة عاجزا عن التنفيذ الجبري في مواجهة الادارة والتي تتمتع بامتيازات السلطة العامة.

وما تجدر الإشارة إليه، أنه في القانون المقارن وبصدور قانون 1989 المتعلق بتقنين المحاكم الادارية، فإن المشرع الفرنسي قد اعتبر أن وقف الحكم المطعون عليه إنما هو الاصل العام، ويمكن أن يتم بمجرد الطعن على الحكم وليس استثناء، ذلك لأن وقف تنفيذ الحكم المطعون فيه دون اشتراط أن يترتب على تنفيذ الحكم نتائج يتعذر تداركها، حيث يكفي من شأن تنفيذ الحكم إحداث ضرر [4].

مما تقدم نستنتج الطعن النزاعي يهدف إلى حماية لحقوق المكلفين بالضريبة، حيث تمثل المرحلة الإدارية وسيلة قانونية تمكن الإدارة الجبائية من تصحيح أخطائها قبل اللجوء للقضاء، ثم تعزز هذه الوسيلة بالمرحلة القضائية وما تحتويه من ضمانات لحماية المكلفين بالضريبة من تعسف الإدارة وتجاوزاتها، وتغطية مخالفتها للقانون، وتقويمها من خلال تسوية النزاعات والتطبيق الصحيح للقانون.

ومع ذلك تبقى الإدارة الجبائية في وضعية ممتازة عبر كافة مراحل التقاضي مقارنة بحق الاعتراض المنصوص عليه في التشريع المعمول به الممنوح للمكلف بالضريبة المدين،

---

[1] – نص المادة 908 من القانون 08/ 09 :" الاستئناف امام مجلس الدولة ليس له اثر موقف ".

[2] – زرفان خولة وشوافة منال، المرجع السابق، ص88 .

[3] – المرجع نفسه، ص 89.

[4] – عليان مالك، المرجع السابق، ص 228 .

الذي يبقى في مركز قانوني ضعيف اتجاه الإدارة الضريبة، وخاصة بإسناد التحقيق والتحقيق الإضافي إلى عون إدارة الضرائب الذي يتابع الملف الجبائي للمكلف بالضريبة وبالتالي يجعل المكلف لا يثق في حكم هو نفسه الخصم.

نقص الخبرة المتخصصة في مجال الجباية إذ تعتمد على خبراء محاسبين، وهذا يؤثرا سلبا على حماية مصالح المكلف بالضريبة المدين، مما يستدعي تدارك الوضع بتكوين خبراء جبائيين.

الخاتمة

من خلال دراستنا لموضوع إجراءات تحصيل الضرائب المباشرة ومنازعاتها، وعلى أساس الدراسة والتحليل ومحاولة الالمام بكافة جوانب وأبعاد الموضوع لاسيما فيما يتعلق بجانبه الإجرائي، سواء تعلق الأمر بإجراءات التحصيل أو بالإجراءات النزاعية.

لقد منح المشرع لقابض الضرائب باعتباره المسؤول الأول عن التحصيل الضريبي عدة إجراءات يلجأ إليها لاستيفاء حقوق الخزينة العمومية، و في مقابل ذلك منح للمكلف بالضريبة وسائل يلجأ إليها لكي يحافظ على حقوقه لدى المصالح الجبائية.

يقوم المكلف بالضريبة بدفع ما عليه من مبالغ مستحقة الأداء وفي آجال استحقاقها طواعية، أما في حالة تقاعسه تلجأ الإدارة الجبائية لسلوك التحصيل الجبري من أجل تحصيل حقوق الخزينة العامة.

وفي حال ثبوت تعسف إدارة الضرائب في حق المكلف بالضريبة يمكنه اللجوء إلى الطعن النزاعي بتقديم أولا شكوى لإدارة الضرائب والتي من خلالها يتم تبادل وجهات النظر بينهما، بهدف استدراك الوضع، وإذا لم يرضه قرار إدارة الضرائب جاز له اللجوء إلى القضاء، والذي يعد ضمانة كونه هيئة مستقلة.

ومع ذلك تتمتع الإدارة الجبائية بوضعية ممتازة عبر كافة مراحل التقاضي، مقارنة بحق الاعتراض المنصوص عليه في التشريع المعمول به الممنوح للمكلف بالضريبة، خاصة فيما يتعلق بحقها في استبدال الأوجه المثارة في النزاع، فهي تستطيع في أي مرحلة من مراحل الدعوى استبدال الوجه المثار لتأسيس طلبها أو دفاعها، أما المكلف بالضريبة فلا يمكنه الخروج عن الإطار العام الذي حدده في شكواه المقدمة لدى مصالح الإدارة الجبائية.

وإجابة على الإشكالية المطروحة يمكن القول أنه رغم الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، خاصة فيما يتعلق بإلزام المشرع الجبائي مصالح إدارة الضرائب وجوب التمهيد لعمليات المتابعة، وما تقتضيه من إتباع الإجراءات الاحترازية والتي من شأنها إمهال المكلف بالضريبة المدين وإعذاره، وأهمها الإنذارات بتنفيذ الالتزام والتنبيه بالدفع، إضافة إلى الطعن القضائي الذي يجسد ضمانة فعلية لخضوع أعمال الإدارة الجبائية لرقابة القضاء، والضمانات التي تكفلها إجراءات التحقيق أثناء المرحلة النزاعية، إلا أنها تبقى غير كفيلة بتحقيق الحماية الإدارية والقضائية المطلوبة لضمان حقوق الأفراد الخاضعين

للضريبة، ومرد ذلك حق الإدارة الجبائية في التنفيذ المباشر واستبدال إدارة الضرائب الأوجه المثارة في النزاع، مما يجعل المكلف بالضريبة عاجزا في مواجهتها أمام تهديد مصالحه وضياعها.

توصلنا في هذه الدراسة إلى جملة نتائج منها:

- وضع المشرع قانون للإجراءات الجبائية تماشيا وذاتية القانون الضريبي، ولكن هذا القانون يشوبه النقص، وبالتالي يلجأ القاضي إلى قواعد قانون الإجراءات المدنية والإدارية لتغطية ذلك النقص.

- وجب تفعيل عملية إصلاح المنظومة القانونية الضريبية بما يوفر ضمانات حقيقية وكافية للمكلفين بالضريبة في مواجهة الامتيازات التي تحوزها الإدارة الجبائية.

- كثرة التعديلات التي شملت القوانين والتنظيمات الجبائية، والغموض الذي يكتنف تطبيقها لاسيما من طرف مصالح الإدارة الجبائية، ومساسه باستقرار المعاملات بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.

- إسناد إجراءات التحقيق والتحقيق الإضافي إلى نفس عون إدارة الضرائب الذي يتابع الملف الجبائي للمكلف بالضريبة أمر لا يستقيم باعتبار أن إدارة الضرائب طرف في النزاع مما يجعله بعيدا عن الحياد ومساسا بتحقيق وتكريس العدالة.

- عدم وجود قضاة و خبراء متخصصين في مجال الجباية، يمتلكون المعرفة الكافية بالتنظيم الفني للضريبة، والذي يشمل خضوع الضريبة في تنظيمها لمجموعة من المبادئ والقواعد العامة، التي تحكم سلوك الدولة في استعمال سلطتها عند فرض الضريبة، وتحديد سعرها وكيفيات تحصيلها، مما يؤثر سلبا على حقوق المكلف بالضريبة.

قائمة المراجع

أولا: المصادر

1 – الدستور:

دستور الجمهورية الجزائرية 2016، الصادر بموجب القانون 01/16، المؤرخ في 2016/03/06، الجريدة الرسمية رقم 14 المؤرخ في 2016/03/07.

2– النصوص القانونية :

- القانون رقم 98–02 المؤرخ في 30ماي 1998 ، يتعلق بالمحاكم الإدارية ، الجريدة الرسمية ، العدد 37 ، المؤرخة في 1998/06/01.
- القانون رقم 90 – 21 ، الصادر بتاريخ 15 أوت 1990 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية ، الجريدة الرسمية، العدد 35.
- القانون رقم 98–02 المؤرخ في 30ماي 1998 ، يتعلق بالمحاكم الإدارية ، الجريدة الرسمية ، العدد 37 ، المؤرخة في 1998/06/01.
- قانون الإجراءات الجبائية (المادة 40 من القانون رقم 01– 21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002) معدل ومتمم إلي غاية قانون المالية لسنة 2016.
- القانون رقم 03/06، المؤرخ في 2006/02/20، المتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي، الجريدة الرسمية رقم 14 مؤرخة في 2006/03/08، الجريدة الرسمية، العدد ، لسنة 2006.
- القانون رقم 08–09، المؤرخ في 2008/02/25، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 21، الصادر في 2008/03/23.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم بالأمر رقم 02/08 المؤرخ في 2008/07/24، الجريدة الرسمية، العدد 57 .
- قانون رقم 10 – 01، المؤرخ في 16 رجب عام 1431 ،الموافق 29 يونيو سنة 2010 ،يتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ المحاسبات و المحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية ، العدد42.
- القانون رقم 15 - 18 ، مؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1437 الموافق 30 ديسمبر سنة 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، الجريدة الرسمية ، العدد 71.

3- الأوامر:

- الأمر رقم 75- 58 ،المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 ، المتضمن القانون المدني ، الجريدة الرسمية العدد 78، المعدل والمتمم بالقانون رقم 07- 15 المؤرخ في 13 ماي 2007 .
- الأمر رقم 66-155، المؤرخ في 8 يونيو 1966 ، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم بالأمر 15-02، المؤرخ في 23 يوليو 2015 ،الجريدة الرسمية العدد 40، السنة 2015.

4 - النصوص التنظيمية :

- مرسوم تنفيذي رقم 91–313، مؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق 07سبتمبر 1991 ، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، وكيفياتها ومحتواها.
- المرسوم التنفيذي رقم 364 -07، المؤرّخ في 28 /2007/11، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية ، الجريدة الرسمية رقم 8، العدد 75.

5- التعليمات والمناشير:

- التعليمة رقم 219/ و م / م ع ص / م م/ بتاريخ 09/ 04/ 1996.
- التعليمة رقم / 34و م/م ع ض/م ع2012 في 2012/01/15.
- المنشور رقم/ 55 و م/ م ع ض/م ع ج ا/ م ف م ا/2012 والمتعلق بتطبيق إجراء إعادة جدولة الديون الجبائية للمؤسسات.

ثانيا: المؤلفات

1- باللغة العربية:

- أحمد فنيدس ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، الطبعة الأولي ، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع ، مصر، السنة 2014 .
- أنور المعروسي ، الحقوق العينية التبعية، التأمينات العينية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر،2003.
- العيد صالحي ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ،السنة2011.

- الغوثي بن ملحة ، القانون القضائي الجزائري ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- بيان يوسف رجيب، شرح القانون المدني حقوق الامتياز، دراسة مقارنة في قوانين الدول العربية مع فقه الشريعة الاسلامية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، السنة 2012 .
- جمال سايس ، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، السنة 2012 .
- جهيد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، السنة 2010.
- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع ، عنابة ، السنة 2008.
- حسين طاهري ، منازعات الضريبية ، شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، السنة 2007.
- حسين مصطفى حسين ، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، عنابة،1992
- حورية سي يوسف زازية ، الوافي في عقد الرهن الرسمي في القانون المدني الجزائري، دراسة مقارنة بأحكام القانون الفرنسي والمصري مدعمة باجتهادات قضائية وفقهية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، السنة 2015 .
- خالد أمين عبد الله و أ /حامد داود الطلحه، النظم الضريبية، دراسة مقارنة، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع، السنة 2015.
- خليل بوصنوبرة ، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجزء الأول، نوميديا للنشر والتوزيع والطباعة، قسنطينة، الجزائر، السنة 2010 .
- رابح بن زارع ، المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات، دار العلوم للنشر والتوزيع عنابة، الجزائر، السنة 2014.
- رضا خلاصي ، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الاشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، السنة 2006 .
- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الادارية " شروط قبول الدعوى الادارية "، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، السنة 2004 .

- زهير أحمد قدورة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته في المملكة الاردنية الهاشمية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، السنة 2012 .
- شوقي بناسي، أحكام عقد الرهن الرسمي في القانون المدني الجزائري، دراسة مقارنة بأحكام الفقه الإسلامي والقوانين الوضعية ـ الفرنسي والمصري ـ دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، السنة 2009.
- عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، مصر، السنة 2006|2007.
- عباس العبودي، شرح أحكام قانون التنفيذ دراسة مقارنة معززة بالتطبيقات القضائية لمحكمة التمييز، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الاردن،السنة 2007
- عبد الرحمان بربارة ، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، الطبعة الثانية، منشورات بغدادي، الجزائر، السنة 2009.
- عبد القادر العربي شحط ، طرق التنفيذ في المواد المدنية والادارية، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2014.
- عبد الله هلالي، الاستخــلاص الجبري في المـــادة الجبائية الوسائل والضمانــات في القانون التونسي والمقارن، ، دون ذكر مكان النشر، تونس ، السنة 2003 .
- عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر لدراسة وضعية تحليلية مقارنة، ، الطبعة الثانية ، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، السنة 2008.
- عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية ، القسم الثاني ، الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية ، الطبعة الأولى ، جسور للنشر و التوزيع ، الجزائر ،السنة 2013.
- عزيز أمزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، الجزائر ، السنة 2005.
- عمارة بلغيث، التنفيذ الجبري وإشكالاته ، دراسة تحليلية مقارنة لطرق التنفيذ وإجراءاته ومنازعاته، دار العلوم للنشر والتوزيع ،عنابة ، الجزائر، السنة 2004.
- فوضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للنشر والطباعة والتوزيع، الجزائر، 2011 .

- كمال العماري، اجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية ، الطبعة الثانية ، المجمع الاطرش للكتاب المختص ، تونس، السنة 2009.
- ماهر ظاهر بطرس، التشريع الضريبي، دار النهضة العربية ،القاهرة ، مصر، السنة 2007.
- محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعة الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2009.
- محمد واصل، القاضي حسين بن علي الهلالي ، الخبرة الفنية أمام القضاء (دراسة مقارنة) ، وزارة العدل ، المحكمة العليا، المكتب الفني ، عمان ، السنة 2004.
- منصور بن أعمارة، الضريبة على أرباح الشركات، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، السنة 2011.
- نجيب أحمد عبد الله ثابت الجبلي ، الحجز الاداري ، المكتب الجامعي الحديث، المكتبة القانونية،الأردن، السنة 2007.

2- باللغة الاجنبية:

1- Jean Pierre Casimir; Le Control fiscal Cententieux ,Roucouvrement, Paris,Group Revue,Fiduciaire,10 EME, Edition,2007 .
2- Martine Lombard, Droit Administratif, 3 ème edition. Dollez Paris, 1999
3- Normond(l). Le Juge Et Le Letige G D .J Paris 1965
4- .Philippe Augé, Droit Fiscal Général, Edition Ellipses, Paris, 2002

ثالثا: الرسائل العلمية

1- أطروحات الدكتوراه:

- عمر بوجادي، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، دكتوراه دولة في القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، السنة 2011 /2012.
- فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة ، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، تخصص في القانون العام ، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، السنة 2013/2012.

- مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري ، دكتوراه قانون عام فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق جامعة الجزائر 1 ، يوسف بن خدة، السنة 2008 /2009.
- محمد بشير، اجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، دكتوراه في القانون العام ، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، يوسف بن خدة، بن عكنون، دون ذكر السنة.
- وفاء شيعاوي، الأحكام الخاصة بالدعوى الجبائية، كلية الحقوق، تخصص قانون الأعمال، جامعة محمد خيضر، غير منشور، بسكرة، السنة 2010 .

2- مذكرات الماجستير:

- العياشي العجلان ، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992- 2002- دراسة حالة ولاية المسيلة، تخصص علوم اقتصادية، جامعة الجزائر، السنة 2006/2005 .
- حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل والجباية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس ، فلسطين ، السنة 2008
- عائشة لكحل ، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة ماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01 ، مدرسة الدكتوراه تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، السنة 2015/2014.
- عادل بوراس ، مبدأ التقاضي على درجتين في المادة الإدارية في الجزائر ، مذكرة ماجستير كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم الحقوق، جامعة الشيخ العربي التبسي ، تبسة السنة 2013 /2014.
- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة ، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد التنمية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، السنة 2004/2003.
- سليم قصاص، منازعات الجبائية للضرائب الماشرة في القانون الجزائري ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص ،جامعة منتوري ، قسنطينة ، السنة 2008/2007.

- فريدة زناتي ، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، كلية الحقوق والعلوم السياسية، كلية الحقوق ، تخصص إدارة ومالية ، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس، السنة 2012/2011.
- محمد داودي، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص مالية عامة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، السنة 2006/2005 .
- نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري ، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق تخصص العلوم الجنائية ،جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، السنة 2013/2012 .
- يحي بدايدية ، الاطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري ،مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة، السنة 2012/2011.

3- مذكرات الماستر:

- إشراق بن عائشة، منازعات التحصيل الجبائي في التشريع الجزائري ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، شعبة الحقوق ، تخصص قانون عام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، السنة 2015/2014 .
- إكرام قايدي، النظام القانوني لإدارة الضرائب في الجزائر، مذكرة ماستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة العربي التبسي ، تخصص قانون إداري، السنة 2015/2014.
- آمال عبيدة وصليحة طبيب، مساهمة التحصيل الضريبي في تمويل ميزانية الجماعات المحلية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية البويرة، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المالية والمحاسبة، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، السنة 2015/2014 .
- حدة سوفلي، عملية التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر تخصص قانون إداري، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة 2013/2012.
- حيزية بن ساسي، الشكاية الضريبية، مذكرة ماستر تخصص قانون إداري، كلية الحقوق، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، السنة 2014/2013.
- خولة زرفان و منال شوافة، التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر تخصص

قانون عام منازعات إدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية والادارية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، السنة 2015/2014 .

- زينب العمري، العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة 2014/2013.
- عائشة الشابي، عائشة الشابي ومروة بن سديرة، الطعن الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون ، تخصص قانون الأعمال، النظام القانوني للاستثمار، كلية الحقوق، جامعة 08 ماي 1945، قالمة ، السنة 2014/2013 .
- عبد الحكيم طبي، منازعات التحصيل الضريبي واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مذكرة ماستر تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة 2013/2012.
- عبد السلام واكواك، فعالية النظام الضريبي في الجزائر، دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي، مذكرة ماستر علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، السنة 2012/2011 .
- لحسن كويسي، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، السنة 2013/2012 .
- نبيلة ساعد، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، السنة 2013/2012 .

رابعا: مذكرات إجازة المدرسة العليا للقضاء

- أحمد حمادي، إجراءات الدعوى الإدارية وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة تخرج من المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الثامنة عشر للسنة القضائية، السنة 2010/2009.
- ريمة منال دحماني، أنواع أدلة الإثبات في المنازعة الإدارية، مذكرة تخرج من المدرسة العليا للقضاء، السنة 2008/2007.

- سفيان قوادرية، حجز ما للمدين لدى الغير في ظل القانون 08/09 ، مذكرة التخرج من المدرسة العليا للقضاء، السنة 2010/2007 .
- فافا بوقبرين وزملائها، المنازعة الجبائية، مذكرة تخرج من المدرسة العليا للقضاء، مجلس قضاء المسيلة، الجزائر، السنة 2005/2004 .
- متينة دالية العيد ، التسوية الإدارية للمنازعات الجبائية ، مذكرة تخرج من المدرسة العليا للقضاء ، مجلس محكمة شلغوم ، الدفعة الثامنة عشر ، الجزائر ، السنة 2010/2007

خامسا: القرارات القضائية

1-قرارات مجلس الدولة:

- مجلس الدولة، الغرفة الثانية ، قرار رقم 171، الصادر بتاريخ 2001.04.09.
- مجلس الدولة، الغرفة الثانية ، قرار رقم الملف 3712 المؤرخ في 2002/01/28، مجلة مجلس الدولة عدد خاص المنازعات الضريبية، 2003.
- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم الملف 3712 المؤرخ في 2002/01/28، مجلة مجلس الدولة عدد خاص المنازعات الضريبية، 2003.
- مجلس الدولة، الغرفة الثانية ، قرار رقم 005722، المؤرخ في 2002/10/15 ،مجلة مجلس الدولة ، العدد الخاص بالمنازعة الضريبية،2003.
- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 006325، الصادر بتاريخ: في 2003.02.25 ،مجلة مجلس الدولة ،عدد خاص بالمنازعة الضريبية،2003.
- مجلس الدولة ،الغرفة الثانية ،قرار رقم 6509 ،المؤرخ في 2003/02/25 ،مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعة الضريبية، 2003.
- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 309، الصادر بتاريخ: 2003/04/15 .
- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 939، الصادر بتاريخ: 2003/12/16.
- مجلس الدولة، الغرفة الثانية ، قرار رقم 10956، المؤرخ في 16/ 12/ 2003 ، مجلة مجلس الدولة 2004،عدد 5.
- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 023856، الصادر بتاريخ 2005.03.08 .

- مجلس الدولة، الغرفة الثانية ، قرار رقم 25486، المؤرخ في 2006/03/15 ، مجلة مجلس الدولة، العدد 8 .

2- قرارات المحكمة العليا:

- المحكمة العليا ،الغرفة الإدارية، رقم 62575 ،الصادر بتاريخ 1991.01.27.
- المحكمة العليا، الغرفة الإدارية ، قرار رقم 137944 ،الصادر بتاريخ 1999.06.14.

سادسا: المداخلات

- عبد الرزاق زاغز ، وفاء شيعاوي ، منازعات التحصيل الجبري و وقف التنفيذ ، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية ، المنعقد بجامعة 08 ماي 1945 قالمة ، بتاريخ 21 -22 أفريل ، 2008 .
- مراد ميهوبي، إجراءات التحصيل الضريبة أي فعالية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة 08 ماي 1945، قالمة ، يومي 21 و22 أفريل 2008.

سابعا: المقالات

- عبد الحليم بوشكيوة ،الرهن الرسمي كضمان من ضمانات القروض إيجابياته وسلبياته، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة جيجل، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 06، 2009.
- مرحوم محمد الحبيب ، إرجاء دفع الضريبة ، مقال بمجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعة الضريبية، 2003 .
- محمد الصغير بعلي، تنفيذ القرار القضائي الاداري ، استاذ التعليم العالي بكلية الحقوق ، جامعة باجي مختار ، عنابة، مقال منشور بمجلة التواصل، العدد 17، ديسمبر 2006 .
- علي حسن شرفي ، حق الطعن الاستئناف في الاحكام القضائية ، جامعة نايف العربية للعلوم الامنية، سنة 2005 .

ثامنا: المحاضرات

- رحماني رابح ، محاضرة حول الحجز التنفيذي على العقارات والبيوع العقارية على ضوء قانون الاجراءات المدنية والادارية ،رئيس محكمة برج بوعريريج ، مجلس قضاء بوعريريج بالتنسيق مع الغرفة الجهوية للشرق للمحضرين القضائيين.
- قاشي يوسف، محاضرات في المنازعة الجبائية ، ألقيت على طلبة السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة أكلي محند أولحاج ،البويرة ، السنة 2015/2014 .

تاسعا: المواقع الإلكترونية

- إبتسام بغدالي ،مسطرة إشعار الغير الحائز بين التسليم الفوري والتقاعس في التفعيل، باحثة دكتوراه، القانون الإداري ،مقال منشورة بالجريدة الالكترونية القانونية العدد 22 . www, Alkanounia ,Com. ، الساعة 47: 09 صباحا يوم : 2016/04/25